

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Oktober 2008 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Oktober 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Oktober 2007 wird abgeändert. Die Kapitalertragsteuer wird in Höhe von EUR 632.758,44 (bisher EUR 507.214,70) festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 5. Dezember 2000 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Privatstiftung, auf unbestimmte Zeit errichtet. Zweck der Stiftung waren die Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung, Zuwendungen aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgnissen des Vermögens der Stiftung an die Begünstigten sowie Ausschüttungen für wohltätige und wissenschaftliche Zwecke. Die Stifterin X. brachte in die Stiftung ein Barvermögen von ATS 1 Mio. ein und behielt sich das Recht vor, weitere Vermögenswidmungen (Nachstiftungen) vorzunehmen. Gemäß Punkt Dreizehn der Stiftungsurkunde vom 5. Dezember 2000 behielt sich die Stifterin ausdrücklich das Recht vor, die Stiftung im Sinne des § 34 Privatstiftungsgesetz (PSG) zu widerrufen. Mit Widmungsurkunde vom 18. Dezember 2000 brachte die Stifterin in ihrem Eigentum stehende Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteile (acht Zinshäuser und eine Eigentumswohnung) in die Bf. als Nachstiftung ein. Hinsichtlich aller dieser Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteile behielt sich die Stifterin das Belastungs- und Veräußerungsverbot vor. Für die acht Zinshäuser behielt sich die Stifterin auch das Fruchtgenussrecht vor.

Mit Notariatsakt vom 2. August 2005 erklärte die Stifterin den Widerruf der Privatstiftung. Mit Vorstandsbeschluss vom 31. August 2005 wurde die Bf. aufgelöst, die Eintragung in

das Firmenbuch erfolgte am 7. September 2005. Eine Löschung der Bf. im Firmenbuch ist bis dato nicht erfolgt.

Im Zusammenhang mit einer "Kapitalertragsteuer-Anmeldung" für Oktober 2007 teilte die Bf. dem Finanzamt Wien 1/23 mit, dass das verbliebene Vermögen auf Grund des Widerrufs der Privatstiftung nunmehr der Stifterin als Letztbegünstigte übertragen worden sei. Die Bewertung der rückübertragenen Wirtschaftsgüter richte sich nach § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988. Im vorliegenden Fall seien die Immobilien (acht Zinshäuser und eine Eigentumswohnung) an die Stifterin rückübertragen worden, welche mit einem Fruchtgenuss der Stifterin belastet gewesen seien. Unter Berücksichtigung der (näher dargestellten) Stiftungseingangswerte ergebe sich insgesamt keine positive Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer.

Im Rahmen einer im Jahr 2008 bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung (BP) führte der Prüfer im BP-Bericht und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. August 2008 zur "Rückübertragung zugewandter Grundstücke" aus, dass bei Zuwendung einer Liegenschaft, die vom Stifter entgeltlich erworben und sofort zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden sei, als Stiftungseingangswerte die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988), gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte Absetzung für Abnutzung, anzusetzen seien. Die Stifterin habe die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften sofort nach entgeltlichem Erwerb zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und in späterer Folge der Bf. zugewendet.

Im Zuge der Übertragung der Liegenschaften an die Bf. habe sich die Stifterin das Fruchtgenussrecht vorbehalten und weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Rückübertragung der Liegenschaften aufgrund des Widerrufes der Stiftung sei gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 zu bewerten, wobei von der Steuerbemessungsgrundlage die sich aufgrund des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 (in der für den Prüfungszeitraum geltenden Fassung) ergebenden Stiftungseingangswerte gemäß § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 in Abzug gebracht werden könnten. § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 ermögliche es, dass bei Zuwendungen einer durch Widerruf untergehenden außerbetrieblichen Privatstiftung vom Stifter (in seiner Eigenschaft als Letztbegünstigter) erhaltene Vermögenswerte auf dessen Antrag um seinerzeitige und nachgewiesene Eingangswerte bei der Privatstiftung zu kürzen seien. Dadurch mindere sich für ihn die Bemessungsgrundlage für die an sich mit ihrem Bruttowerten anzusetzenden Kapitaleinkünfte gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988. Die Eingangswerte seien dabei, entsprechend den Vorstellungen des Stiftungssteuerrechtes, aus dem Blickwinkel des Stifters, nicht jedoch der Stiftung zu ermitteln. Beim Widerruf einer Privatstiftung (§ 34 PSG) werde der Stifter ertragsteuerrechtlich für den Fall der Vermögensrückübertragung an ihn selbst nach § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 gleich behandelt wie ein Begünstigter. Die Vermögensrückübertragung sei bei ihm daher grundsätzlich wie eine Zuwendung von der Privatstiftung steuerpflichtig. Die Zuwendung unterliege demnach einer Kapitalertragsteuer von 25 % des zugewendeten Betrages. Entsprechend der in der Beilage zur Niederschrift

über die Schlussbesprechung zu entnehmenden Berechnung sei die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 507.214,70 vorzuschreiben.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der BP und erließ am 28. Oktober 2008 einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für Oktober 2007 und zog die Bf. gemäß § 95 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 507.214,70 heran.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 erhab die Bf. fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen diesen Bescheid und führte in der Ergänzung zur Berufung mit Schreiben vom 14. Jänner 2009 folgendes aus:

Die mit Widmungsurkunde vom 18. Dezember 2000 von der Stifterin an die Bf. zugewendeten Liegenschaften seien von der Stifterin mehr als zehn Jahre vor der Widmung an die Stiftung entgeltlich erworben und seit dem Erwerb außerbetrieblich vermietet worden. Die Mieteinnahmen sowie Werbungskosten seien seither (auch nach der Zuwendung an die Stiftung) steuerlich ausschließlich bei der Stifterin erfasst worden. Für die Zuwendung der Liegenschaften seien Grunderwerbsteuern in Höhe von ATS 120.220,00 entrichtet worden. Alle maßgeblichen Entscheidungen im Zusammenhang mit den Liegenschaften seien durch die Stifterin getroffen worden. Damit habe die Stifterin stets das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften, welche sie unter Vorbehalt des Fruchtgenusses an die Bf. zugewendet habe, behalten, da die mit dem Fruchtgenuss belastete Bf. als zivilrechtliche Eigentümerin de facto von allen wirtschaftlichen Verfügungsrechten ausgeschlossen gewesen sei. Es seien daher die Grundstücke aus steuerlicher Sicht nicht an die Bf. übertragen worden, sodass auch keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin als Letztbegünstigte infolge des Widerrufs der Privatstiftung möglich gewesen sei. Folglich habe die Stifterin keine Zuwendungen, welche als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kapitalertragsteuer unterliegen, erhalten, sodass die Festsetzung der Kapitalertragsteuer zu Unrecht erfolgt sei.

Für den Fall, dass dieser Rechtsauffassung nicht gefolgt werde, brachte die Bf. folgendes vor: Beim Widerruf einer Privatstiftung werde der Stifter ertragsteuerrechtlich für den Fall der Vermögensrückübertragung an sich selbst wie ein Begünstigter behandelt (Rz 248 StiftR). Zuwendungen an ihn würden daher Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen und der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 unterliegen. Die Bewertung der rückübertragenen Wirtschaftsgüter habe gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfolgen, wonach Zuwendungen mit dem Betrag anzusetzen seien, der für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Der Stifter könnte allerdings beantragen, dass die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung ertragsteuerlich maßgebenden nachgewiesenen Werte von den Einkünften abgezogen würden (§ 32 Z 4 lit. b EStG 1988). Nach Rz 248 StiftR bestünden keine Bedenken, wenn die Stiftungseingangswerte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug durch den Stiftungsvorstand abgezogen würden, wenn der Antrag des Stifters und der Nachweis der ertragsteuerlichen Eingangswerte

angeschlossen seien. Der Begriff der "steuerlich maßgebenden" Werte in § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 sei nicht eindeutig. Insbesondere stelle sich die Frage, ob die für den Stifter oder die für die Privatstiftung steuerlich maßgeblichen Werte gemeint seien. Die Bestimmung des § 15 Abs. 3 Z 1 lit. a EStG 1988, wonach die zugewendeten Wirtschaftsgüter mit dem Betrag anzusetzen seien, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich sei oder maßgeblich gewesen wäre, beziehe sich bloß auf die Bewertung bei der Privatstiftung. Darüber hinaus enthalte § 15 Abs. 3 Z 1 lit. a EStG 1988 keinen Hinweis auf die Einkunftsart, für welche die Werte maßgeblich gewesen sein sollten. Werde beispielsweise eine Liegenschaft der Stiftung zugewendet, sei nach Ansicht des BMF wie folgt zu differenzieren: Nach Rz 250 StiftR seien die fortgeschriebenen Anschaffungskosten maßgeblich, wenn mit der Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden. Nach Rz 254 StiftR seien die fortgeschriebenen Anschaffungskosten maßgeblich, wenn die Liegenschaft nicht vermietet werde und die Zuwendung innerhalb der Spekulationsfrist erfolge; erfolge sie außerhalb der Spekulationsfrist, sei hingegen der gemeine Wert im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich. Im zweiten angeführten Fall komme deutlich zum Ausdruck, dass der Stifter die zugewendeten Wirtschaftsgüter überhaupt nicht zur Erzielung von Einkünften herangezogen haben müsse. In diesem Fall spreche der Gesetzgeber von Beträgen, die für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter maßgeblich gewesen wären. Damit würden auch potenzielle Einkünfte hinsichtlich des gewidmeten Wirtschaftsgutes in Frage kommen. Folglich stelle sich die Frage, ob im ersten angeführten Fall tatsächlich auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzustellen sei oder nicht besser auf potenzielle sonstige Einkünfte im Sinne von § 30 EStG 1988. Im vorliegenden Fall habe sich die Stifterin anlässlich der Zuwendung der Liegenschaften den Fruchtgenuss daran zurückbehalten, sodass auf die Privatstiftung nur das nackte Eigentum übertragen worden sei. Würde man in diesem Fall die fortgeschriebenen Anschaffungskosten bei der Privatstiftung ansetzen und daher auch beim Widerruf nur diese Werte von den beim Widerruf anzusetzenden fiktiven Anschaffungskosten abziehen, käme es bei den Liegenschaften, die sich schon vor der Zuwendung an die Bf. seit mehr als 10 Jahren im Eigentum der Stifterin befunden hätten und daher nicht mehr spekulationsabhängig seien, zu einer massiven Substanzbesteuerung, die weder aus systematischer noch aus teleologischer Sicht zu rechtfertigen wäre. Das Ergebnis sei vor allem deshalb nicht sachgerecht, weil außerhalb der Spekulationsfrist bei einem Verkauf durch die Stifterin eine Substanzbesteuerung nicht stattgefunden hätte. Aus diesem Grund seien als Stiftungseingangswerte die fiktiven Anschaffungskosten der Stifterin (Verkehrswert) unter Berücksichtigung der Belastung mit dem Fruchtgenussrecht maßgebend. Bezuglich des anrechenbaren Stiftungseingangswertes sei ebenfalls der Vorbehalt des Fruchtgenusses zu berücksichtigen, weil nach § 15 Abs. 3 Z 1 lit. a EStG 1988 der Betrag anzusetzen wäre, der für die Ermittlung von Einkünften bei der Stifterin im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich sei oder maßgeblich gewesen wäre. Hätte die Stiftung die Früchte bezogen, so wären die Anschaffungs- und Herstellungskosten, gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte Absetzung für Abnutzung anzusetzen

gewesen (vgl. Rz 250 StiftR). Hingegen wäre im Zusammenhang mit der Stiftung ein Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt, sodass nicht von der Weitervermietung der Stiftung ausgegangen werden könnte. Vielmehr sei die Situation vergleichbar mit jener, bei einer Zuwendung des Grundstückes, das nicht vermietet werde. Da im vorliegenden Fall die Zuwendung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei, seien folglich die gemeinen Werte im Zeitpunkt der Zuwendung anzusetzen (Rz 254 StiftR), welche um den Wert des Fruchtgenusses im Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung gekürzt werden müssten. Für diese Interpretation spreche auch, dass die Situation vergleichbar mit jener wäre, in der ein Grundstück an die Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes zugunsten eines Dritten zugewendet worden sei. In diesem Fall erscheine es eindeutig, dass die Vermietung durch den Fruchtnießer keinen Einfluss auf die Stiftungseingangswerte haben könnte. Darüber hinaus entspreche die Auslegung, dass mit den "steuerlich maßgeblichen Werten" in § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 die Verkehrswerte anlässlich der Zuwendung gemeint seien, der Zielsetzung des Gesetzgebers weit besser, der durch die Anrechnung der Stiftungseingangswerte im Fall des Widerrufs auf die Ertragsbesteuerung beim Begünstigten verzichten wolle, soweit sie bereits ursprünglich beim Stifter erfolgt sei. Durch das Zusammentreffen von Körperschaftsteuer auf Ebene der Privatstiftung und Kapitalertragsteuer beim Begünstigten solle letztendlich ein für natürliche Personen entsprechendes Steuerniveau erreicht werden. Um Systembrüche und damit ungerechtfertigte Steuervor- oder -nachteile zu vermeiden, sei dieses System auch bei Widerruf aufrecht zu halten. Aus systematischer Sicht müsste daher bei Liegenschaften, die nicht spekulationshängig seien, eine Kapitalertragsteuerbelastung vermieden werden, sodass die Vergleichbarkeit der Besteuerung mit der einer natürlichen Person gewahrt bleibe. Eine Gesetzesauslegung, wonach die Differenz zwischen den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Widerrufs und den fortgeschriebenen Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung zu versteuern sei, wenn vermietete Liegenschaften außerhalb der Spekulationsfrist der Privatstiftung zugewendet würden und anschließend die Privatstiftung widerrufen werde, sei keinesfalls sachgerecht. Sie führe nämlich zu einer Versteuerung von vor Gründung der Privatstiftung nicht steuerhängigen stillen Reserven. Ein Verkauf derselben Liegenschaft an die Privatstiftung mit einer gleichzeitigen Erhöhung der Abschreibungsbasis für die Privatstiftung und anschließendem Verzicht auf die Kaufpreisforderung wäre hingegen nicht steuerbar gewesen. Die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage festgehaltene gesetzgeberische Zielsetzung, durch Anrechnung der Stiftungseingangswerte annähernd jenes Niveau zu erreichen, das im Fall des Fortbestehens des zugewendeten Vermögens beim Stifter gegeben wäre, werde damit keinesfalls erreicht. Aus diesem Fall werde die Ansicht vertreten, dass die seinerzeit an die Privatstiftung übertragenen, nicht steuerhängigen privaten Vermögenswerte, mit den Verkehrswerten anzusetzen seien. Aufgrund der Zielsetzung, mit der Regelung der Anrechnung der Stiftungseingangswerte nur den Wertzuwachs in der Privatstiftung zu besteuern, dränge sich der Vergleich mit dem steuerlichen Konzept der Einlagenrückgewähr auf. Wenngleich der Stifter keine eigentümerähnliche Stellung bei der Privatstiftung innehabe, erhalte er beim Widerruf

das gestiftete Vermögen genauso zurück wie der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anlässlich einer Einlagenrückgewähr. Da die Vermögenswidmung hinsichtlich der Substanz selbst zu keinen steuerlich relevanten Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geführt habe, sollte auch die Rückübertragung derselben Substanz steuerneutral erfolgen. Es wäre daher anlässlich des Widerrufs der Stiftung und der Rückübertragung der Immobilien wie folgt vorzugehen: Zunächst seien die Immobilien anlässlich der Rückübertragung an die Stifterin neu zu bewerten. Der Verkehrswert betrage in Summe EUR 3.304.500,00 (laut Gutachten von Mag. M., November 2007). Der Wert des auf den einzelnen Immobilien lastenden Fruchgenussrechtes sei nach § 16 BewG ermittelt worden und betrage in Summe EUR 822.331,38. Der Wert der Immobilien unter Abzug des Fruchgenussrechtes betrage daher EUR 2.482.168,62. Die Stiftungseingangswerte für die Immobilien hätten unter Abzug des Wertes des Fruchtgenussrechtes im Zeitpunkt der Widmung insgesamt EUR 2.440.980,00 betragen (Verkehrswert im Zeitpunkt der Widmung laut Bewertung von Mag. M., Oktober 2000). Der Stiftungseingangswert für das ursprüngliche gestiftete Barvermögen habe EUR 72.672,83 betragen. Insgesamt ergebe sich somit ein abziehbarer Stiftungseingangswert in Höhe von EUR 2.513.652,83. Neben den Immobilien seien im Zuge des Widerrufes der Stiftung auch weitere Vermögensgegenstände sowie Verbindlichkeiten an die Letztbegünstigte mit einem aktuellen Verkehrswert von insgesamt EUR -11.459,62 übertragen worden. Der Gesamtwert der übertragenen Wirtschaftsgüter betrage daher EUR 2.470.709,00. Unter Berücksichtigung der Stiftungseingangswerte ergebe sich somit keine positive Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer.

Die BP nahm wie folgt zur Berufung Stellung: Die Bf. führe einen Wertansatz des Fruchgenussrechtes zum Dezember 2000 von insgesamt EUR 525.020,00 an. In der Bilanz zum 31. Dezember 2000 sei der Passivpost "Fruchtgenussrecht" in Höhe von EUR 439.025,00 ausgewiesen. Wieso nunmehr andere Werte angesetzt würden, gehe aus der Berufung nicht hervor. Der Wertansatz des Fruchtgenussrechtes zum November 2007 werde von der Bf. in Höhe von EUR 822.331,00 angeführt. Eine Darstellung wie sich diese Werte ermitteln, liege der Berufung nicht bei. Im Prüfungsverfahren seien die vorliegenden Werte laut Bilanz zum 31. Dezember 2006 in Höhe von EUR 777.425,71 angesetzt worden. Weiters werde in der Berufung vorgebracht, dass zusätzliche Vermögenswerte (rück)übertragen worden seien. Welche Vermögenswerte dies seien und wieso sich ein negativer Verkehrswert von EUR 11.459,92 ergebe, sei nicht "Gegenstand (Wissen)" der BP. In diesem Zusammenhang wäre noch offen, wann das eventuell noch vorhandene Bar- und Bankvermögen herausgegeben worden sei. Insoweit wäre das Stiftungsgründungskapital (ATS 1 Mio.) als Stiftungseingangswert anzusetzen.

Mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Mai 2010 (GZ. RV/0638-W/09) wurde der Berufung vom 3. Dezember 2008 Folge gegeben. Es könne betreffend die acht Zinshäuser nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Bf. ausgegangen werden. Da eine bloße zivilrechtliche Vermögensübertragung der Stifterin an die Bf. erfolgt sei, könne durch den Widerruf der Privatstiftung steuerrechtlich

keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin erfolgt sein. Betreffend die von der Stifterin in die Bf. eingebrachte Eigentumswohnung könne nicht davon ausgegangen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft bei der Stifterin verblieben sei. Da sich entsprechend den Berechnungen der BP für diese Liegenschaft kein positiver Wert ergebe und sich auch unter Berücksichtigung der neben den Grundstücken rückübertragenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten keine Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ergeben hätten, wäre die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer zu Unrecht erfolgt.

Der gegen diese Entscheidung vom Finanzamt Wien 1/23 erhobenen Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Juni 2014 (ZI. 2010/13/0105) Folge gegeben. Indem der Unabhängige Finanzsenat in Bezug auf die acht Zinshäuser nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Bf. ausgegangen ist (weshalb durch den Widerruf der Privatstiftung auch steuerrechtlich keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin habe erfolgen können), habe er die Rechtslage verkannt, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. begeht die Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Oktober 2008, mit welchem sie gemäß § 95 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Oktober 2007 in Höhe von 507.214,70 Euro herangezogen wurde.

Gegenstand des zu entscheidenden Beschwerdeverfahrens betreffend des angeführten Haftungsbescheides ist nunmehr ausschließlich die Ermittlung der Höhe der Zuwendung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anlässlich des Widerrufes der Privatstiftung.

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl. Nr. 59/2001, sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 normiert bezüglich der angeführten Zuwendungen Kapitalertragsteuerpflicht. Für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuer haftet die Bf. gemäß § 95 Abs. 2 iVm § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

§ 15 Abs. 3 EStG 1988 lautet: *"Für Zuwendungen an und von Privatstiftungen sind die Z 1 und 2 zu beachten."*

1. *Für Zuwendungen an die Privatstiftung gilt Folgendes:*

- a) Die zugewendeten Wirtschaftsgüter sind mit dem Betrag anzusetzen, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich war oder maßgeblich gewesen wäre.
- b) Bei Ermittlung der Einkünfte des Stifters und der Privatstiftung sind Beträge gemäß § 28 Abs. 2 letzter Satz, § 28 Abs. 5 sowie § 28 Abs. 7 in der Weise weiter bei der Privatstiftung zu berücksichtigen, als wäre es zu keiner Übertragung von Wirtschaftsgütern gekommen.

2. Für Zuwendungen der Privatstiftung gilt folgendes:

- a) Die zugewendeten Wirtschaftsgüter und zugewendete sonstiges Vermögen gelten bei der Ermittlung der Einkünfte als angeschafft; zugewendete sonstige geldwerte Vorteile gelten als zugeflossen.
- b) Die Zuwendungen sind mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten), BGBI. I 2003/71 ab 21.8.2003. Die fiktiven Anschaffungskosten sind um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens zu vermindern. Die sich ergebenden Anschaffungskosten sind evident zu halten." (AbgÄG 2004, BGBI. I 2004/180 ab 31.12.2004).

Im Falle des Widerrufs einer Privatstiftung gilt für Zuwendungen von Privatstiftungen gemäß § 32 Z 4 lit. b EStG 1988, in der Fassung BGBI. Nr. 2/2001, folgendes: Ist der (jeweilige) Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes Letztbegünstigter, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist.

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

Ein Grundprinzip der mit dem Privatstiftungsgesetz 1993 (PSG), BGBI. Nr. 694/1993, geschaffenen Stiftungsbesteuerung ist, dass jede laufende oder einmalige Geld-, Nutzungs- oder Sachzuwendung der Privatstiftung an Begünstigte als Einkommensverwendung der Stiftung und beim Begünstigten als steuerpflichtiger Kapitalertrag erfasst werden soll. Dies galt im verfahrensgegenständlichen Zeitraum grundsätzlich unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus laufenden Erträgen der Privatstiftung oder aus der gestifteten Substanz erfolgten (vgl. ErlRV 1132 Blg NR 18. GP 17f (zum PSG)). Es unterliegen daher grundsätzlich sämtliche Zuwendungen einer Privatstiftung den Einkünften aus Kapitalvermögen, egal ob Erträge oder Substanz der Privatstiftung zugewendet werden (sog. "Mausefalle").

Für den Fall der Rückübertragung von gestiftetem Vermögen an den seinerzeitigen Stifter aufgrund eines Widerrufs der Privatstiftung wurde eine Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage um den Stiftungseingangswert gewährt.

Mit dem allgemeinen Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer ab dem 1. August 2008 (SchenkMG 2008, BGBI. I 2008/85) wurde ein nach dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung zeitlich gestaffeltes System der Substanzzuwendungen geschaffen: Für Zuwendungen an Privatstiftungen nach dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde eine allgemeine Steuerneutralität für Substanzzahlungen vorgesehen, während es für davor liegende Zuwendungen bei der Einschränkung auf Widerrufsfälle und der Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage um den Stiftungseingangswert blieb.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für den Widerruf der Bf. durch die Stifterin und in Folge die Übertragung des verbleibenden Stiftungsvermögens in ihr Privatvermögen liegen im gegenständlichen Beschwerdefall unbestritten vor. Zuwendungen einer Privatstiftung in das Privatvermögen sind beim Begünstigten oder Letztbegünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), wobei die Steuererhebung durch den 25%igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung erfolgt (§ 27 iVm §§ 93 ff EStG 1988). Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs bestimmt sich im Rahmen der Zuwendungsbesteuerung nach der tatsächlichen Vermögensübertragung an den Letztbegünstigten (§ 19 EStG 1988). Im vorliegenden Sachverhalt erfolgte der Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes nach dem Zugang des zulässigen Widerrufs gemäß § 35 Abs. 2 Z 1 PSG am 31. August 2005. Nach den Angaben der Bf. erfolgte die Vermögensübertragung an die Stifterin im Oktober 2007. Da das SchenkMG 2008 erst ab 1. August 2008 anzuwenden war, hat die rechtliche Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Vermögensrückübertragungen auf Grundlage der dargestellten Rechtslage vor Änderungen durch das SchenkMG 2008 zu erfolgen.

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen im Oktober 2007
Für den Fall von Sachzuwendungen in das Privatvermögen sieht § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vor, dass die Sachzuwendung mit jenem Betrag anzusetzen ist, "der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten)". Bemessungsgrundlage sind damit insbesondere die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung; diese entsprechen in der Regel dem gemeinen Wert zuzüglich allfälliger Nebenkosten der Anschaffung (z.B. GrESt, Gebühren). Seit dem AbgÄG 2004 ist eine Kürzung der fiktiven Anschaffungskosten "um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens" vorzunehmen.

Unter den fiktiven Anschaffungskosten versteht der Gesetzgeber gemäß § 6 Z 9 lit b EStG 1988 jenen Betrag, den der Empfänger eines Wirtschaftsgutes im Zuge einer unentgeltlichen Übertragung hätte aufwenden müssen. Für den gemeinen Wert ist mangels eigener ertragsteuerlicher Begriffsbestimmung die Definition des § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz, BGBI. Nr. 148/1955, maßgebend. Danach ist dieser Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse

sind nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 10 Abs. 3 Bewertungsgesetz sind als persönliche Verhältnisse auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen. Der gemeine Wert ist somit eine fiktive Größe und im Regelfall im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln.

Sowohl die Bf. als auch die belangte Behörde gehen bei der Ermittlung des Wertes der Zuwendung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile von den ermittelten Werten des von der Bf. vorgelegten Bewertungsgutachtens vom November 2007 aus. Demnach betrug der Wert aller Liegenschaften EUR 3.304.500,00 (ATS 45.470.911,35). Dieser Wert wurde somit von den Verfahrensparteien außer Streit gestellt.

Von der Bf. wurden von den für die Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen ermittelten Werten in Höhe von EUR 3.304.500,00 Verbindlichkeiten aus den Fruchtgenussrechten der Stifterin in Höhe von EUR 822.331,38 abgezogen. Von der belangten Behörde wurden die Fruchtgenussrechte in Höhe von EUR 777.425,71 als Verbindlichkeit berücksichtigt. Betreffend die von der Stifterin in die Bf. als Nachstiftung eingebrochenen Liegenschaften (acht Zinshäuser) behielt sich die Stifterin das Fruchtgenussrecht vor und versteuerte die Einkünfte unverändert als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mit der Rückübertragung dieser Liegenschaften an die Stifterin sind die Fruchtgenussrechte zweifellos erloschen. Eine Berücksichtigung der Verbindlichkeiten aus den Fruchtgenussrechten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen im Oktober 2007 widerspricht der dargestellten gesetzlichen Regelung des § 6 Z 9 lit b EStG 1988, wonach die fiktiven Anschaffungskosten jene Beträge sind, die der Empfänger eines Wirtschaftsgutes (die Stifterin) im Zuge der unentgeltlichen Übertragung hätte aufwenden müssen. Auch sind betreffend der Wertermittlung ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen. Die Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen (Liegenschaften) im Oktober 2007 beträgt somit EUR 3.304.500,00. Unter Berücksichtigung der Forderungen in Höhe von EUR 45.432,08, Bankguthaben in Höhe von EUR 4.087,93 und Verbindlichkeiten in Höhe von EUR 60.979,63 (alle Werte laut Schlussrechnung per 30.11.2007) ergeben sich Zuwendungen gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Höhe von EUR 3.293.040,38.

Die bei der Bf. (sowie auch gegebenenfalls die bei der unentgeltlich zuwendenden Stifterin) aufgelaufenen stillen Reserven werden somit bei der Begünstigten besteuert. Die Besteuerung von stillen Reserven bei einer Person (der Begünstigten), die diese gar nicht erwirtschaftet hat, ist in diesem Fall gesetzlich angeordnet (vgl. *Lenneis/Marscher in Jakom*, EStG, 7. Auflage 2014, § 15 Rz 58).

2. Ermittlung der Stiftungseingangswerte

Auf Antrag des Stifters sind die Einkünfte nach § 32 Z 4 lit b EStG 1988 um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung maßgebenden

Werte (Stiftungseingangswerte) zu kürzen. Diese im gegenständlichen Fall unstrittig anzuwendende Bestimmung des § 32 Z 4 EStG 1988 blieb auch nach dem SchenkMG 2008 für bis einschließlich 31. Juli 2008 an die Stiftung zugewendetes Vermögen ("Altvermögen") unverändert aufrecht und findet sich nunmehr in § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988. Mit diesen Bestimmungen sollte und soll verhindert werden, dass ein Stifter die Rückerstattung des von ihm zugewendeten Vermögens in voller Höhe zu versteuern hätte, da, wie bereits ausgeführt, grundsätzlich sämtliche Zuwendungen einer Privatstiftung den Einkünften aus Kapitalvermögen unterliegen (sog. "Mausefalle"). Die Kürzung der Einkünfte des Stifters, also bei Sachzuwendungen der fiktiven Anschaffungskosten nach § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, erfolgt dabei um die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung *"steuerlich maßgebenden Werte"*. Diese *"steuerlich maßgebenden Werte"* sind weder in § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 noch in § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 definiert. Aus der Bestimmung des § 15 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ergibt sich, dass die *"steuerlich maßgebenden Werte"* aus der Perspektive des Stifters und nicht aus jener der Stiftung, zu ermitteln sind.

Die Stifterin erzielte betreffend die von ihr zugewendeten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für die Ermittlung dieser Einkünfte waren gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten maßgeblich. Es kann daher nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn die belangte Behörde als Kürzungsbetrag die (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten der Stifterin abzüglich der von dieser geltend gemachten Absetzungen für Abnutzungen berücksichtigt hat.

Zweifellos führt das Abstellen auf die so definierten Eingangswerte als Kürzungsposten der für die Zuwendungsbesteuerung maßgeblichen fiktiven Anschaffungskosten dazu, dass dadurch nicht nur die realisierten, steuerpflichtigen Wertsteigerungen in der Privatstiftung mit Kapitalertragsteuer erfasst werden, sondern auch jene stillen Reserven, die in der Sphäre der Stifterin vor der Zuwendung an die Stiftung entstanden sind.

Der Bf. ist darin zuzustimmen, dass damit die gesetzliche Zielsetzung, dass *"die Gesamtbelastung der Stiftung und des Stifters mit Ertragsteuern annähernd jenes Niveau erreichen soll, das im Falle des Fortbestehens des zugewendeten Vermögens beim Stifter gegeben wäre"* (vgl. EröRV 1132 BlgNR 18. GP 39 (zum PSG)), teilweise verfehlt wird. Allerdings haben bereits die Gesetzesmaterialien Abweichungen von dieser Überlegung aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen, zumal es eben dieser Vereinfachung geschuldet sei, *"dass auf eine gesonderte Prüfung verzichtet wird, wieweit Wertsteigerungen und Wertverluste in der Zeit der Stiftung beim Stifter hätten neutralisiert werden müssen oder nicht"* (vgl. EröRV 1132 BlgNR 18. GP 39 (zum PSG)).

Die belangte Behörde ermittelte betreffend die von der Stifterin zugewendete Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der bisherigen Absetzung für Abnutzung und zog davon das jeweilige Fruchtgenussrecht ab. Die "positiven" Werte zog die belangte Behörde als Stiftungseingangswert ab, die "negativen" Werte (Fruchtgenussrecht höher als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der bisherigen Absetzung

für Abnutzung) wurden nicht berücksichtigt. Unter Berücksichtigung der "positiven" Stiftungseingangswerte in Höhe von EUR 498.215,49 (ATS 6.855.594,55) und der Fruchtgenussrechte im Ausmaß von EUR 777.425,71 (ATS 10.697.610,98) wurden die Zuwendungen in Höhe von EUR 2.028.858,80 (ATS 27.917.705,82) ermittelt und davon die Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 507.214,70 berechnet.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zugewendeten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile in Höhe von EUR 784.736,78 ermittelt wurden. Die von der Stifterin geltend gemachten Absetzungen für Abnutzungen betragen EUR 95.403,00. Da die *"steuerlich maßgeblichen Werte"*, wie bereits ausgeführt, aus der Perspektive der Stifterin zu ermitteln sind, können die Fruchtgenussrechte nicht berücksichtigt werden. Die Bf. erhielt zwar nur die um die Nutzungsrechte verminderten Vermögenswerte, dieser Umstand hat jedoch keine Auswirkung auf die zuwendende Stifterin. Unter Berücksichtigung der Stiftung des Barvermögens in der Höhe von ATS 1 Mio. (EUR 72.672,83) ergibt sich daher ein Stiftungseingangswert (§ 32 Z 4 lit b EStG 1988) in Höhe von EUR 762.006,61.

3. Ermittlung der Zuwendung gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 4 lit. b EStG 1988.

Zusammenfassend ergibt sich als Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen im Oktober 2007 ein Wert in Höhe von EUR 3.293.040,38 (Pkt. 1) und Stiftungseingangswerte in Höhe von EUR 762.006,61 (Pkt. 2). Demnach beträgt die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer EUR 2.531.033,77. Die Kapitalertragsteuer (25 %) ist daher in Höhe von EUR 632.758,44 festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Art. 133 Abs. 4 B-VG, BGBI. Nr. 1/1930 idF BGBI. I Nr. 164/2013 lautet: *"Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist."*

Betreffend der verfahrensgegenständlichen Frage der Ermittlung der steuerlich maßgeblichen Werte gemäß § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 bzw. § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 fehlt eine Rechtsprechung. Da das Erkenntnis somit von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision zulässig.

