



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 21

GZ. RV/0100-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y-Privatstiftung, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien je vom 8. Mai 2009 betreffend 1. die Aufhebung des stattgebenden Bescheides nach § 33 ErbStG vom 14. Mai 2008 und 2. die Abweisung des Antrages vom 8. April 2008 auf Erstattung der Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Stiftungsurkunde vom 17. Dezember 2001 hat Herr G "hiermit als alleiniger Stifter" die A-Privatstiftung, geändert ab April 2002 auf Y-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 8. April 2008 ist beim Finanzamt betr. die Y-Privatstiftung in Liquidation ein Auszug aus der Schlussrechnung per 31. Dezember 2007 eingelangt, 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 das Konto 12345 des Letztbegünstigten.

Des Weiteren übermittelt wurde die Widerrufserklärung des Stifters vom 16. März 2006 sowie das Protokoll über die Vorstandssitzung am 22. März 2006, bei welcher einstimmig Folgendes beschlossen wurde: *"Dem Stiftungsvorstand ist der Widerruf der Y-Privatstiftung durch den Stifter G zugegangen. Auf Grundlage dieses Widerrufs beschließt der Stiftungsvorstand die Auflösung der Y-Privatstiftung mit Rechtswirksamkeit zum Tag dieser Beschlussfassung".*

Mit Bescheid vom 14. Mai 2008 hatte das Finanzamt dem Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer stattgegeben.

In Zusammenhalt mit weiteren von G in gleicher Art errichteten Privatstiftungen ist hervorgekommen, dass G und die I-GmbH ihre jeweilige Funktion als Stifter bzw. Begünstigter der jeweiligen Privatstiftung, ua. auch bei der Y-Privatstiftung, treuhändig im eigenen Namen, aber im Auftrag und für Rechnung eines Treugebers ausgeübt haben. Im Rahmen der Berufungsverfahren betreffend die weiteren Stiftungen (zu ErfNr1 und ErfNr2 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien), zu dort abgewiesenen § 33-Anträgen, wurde diese Treuhandkonstruktion eingewendet und vorgebracht, im Ergebnis sei daher nach § 24 BAO das treuhändig übereignete Vermögen dem Treugeber zuzurechnen, dh. die Letztzuwendung ("Auskehr") an den Begünstigten I-GmbH tatsächlich dem Treugeber als Stifter. Der Stifter habe somit über seinen Treuhänder das ursprünglich von ihm gestiftete Vermögen anlässlich der Auflösung der Stiftung zurückzuhalten, weshalb die Steuer gemäß § 33 lit. a ErbStG zu erstatten sei.

Daraufhin hat das Finanzamt zum Gegenstand am 8. Mai 2009 einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO erlassen, womit der stattgebende Bescheid vom 14. Mai 2008 zum Antrag nach § 33 ErbStG aufgehoben wurde. Begründend wird ausgeführt: *"Da der Bescheid nicht rechtsrichtig ergangen ist, war er aufzuheben. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der*

Gleichmäßigkeit der Besteuerung) war der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) und Billigkeit zu geben."

Gleichzeitig ist an die Stiftung der neue Sachbescheid gemäß § 33 ErbStG ergangen, womit der Antrag auf Steuererstattung vom 8. April 2008 nunmehr abgewiesen wurde. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO nur auf Tatbestände des Abgabenrechts, bei denen der Sachverhalt nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen wäre, anwendbar sei, nicht aber im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts.

In der gegen beide og. Bescheide am 31. Juli 2009 erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass das Vermögen gemäß Schlussabrechnung per 31. Dezember 2007 über die Letztbegünstigte an den Stifter G herausgegeben und rückübertragen werde, sodass die Voraussetzungen für die Gewährung des § 33 ErbStG erfüllt seien. Der entsprechende Überweisungsbeleg werde nachgereicht. Es werde die Aufhebung der beiden Bescheide vom 8. Mai 2009 und die Gutschrift der Schenkungssteuer beantragt. Nachgereicht wurde der Beleg, wonach die I-GmbH am 10. November 2009 von ihrem Konto 12345 die "Auskehr lt. Schlussabrechnung Y-Privatstiftung" an G überwiesen hat.

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wie auch gegen den neuen Sachbescheid nach § 33 ErbStG wurde dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch erfolgte die Löschung der Stiftung durch Eintragung am 30. September 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).

1.) Zum Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit. a ErbStG:

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 zurückerhält, 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.

Daran ändert auch nichts die hier bestehende Treuhandkonstruktion. 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).

In der Berufung vom 31. Juli 2009 wird eingewendet, es erfolge eine Überweisung des aufgelösten Stiftungsvermögens ("Auskehr") von der Letztbegünstigten an G, wozu der Überweisungsbeleg vom 10. November 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 30. September 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 Letztbegünstigten 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 10. November 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.

Aus obigen Gründen kann daher der Berufung gegen den Bescheid vom 8. Mai 2009 betr. die Abweisung des Antrages vom 8. April 2008 auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG nicht Folge gegeben werden.

2.) Zur Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO:

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz ua. von Amts wegen einen von ihr erlassenen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

§ 299 Abs. 1 BAO betrifft nicht nur Abgabenbescheide, sondern alle Bescheidarten, und gestattet eine Aufhebung, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden des Bescheidadressaten, sondern vielmehr die Gewissheit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit voraus. Die Aufhebung liegt im Ermessen der Behörde. Für die Begründung der Ermessensübung genügt nach der Judikatur (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123), wie im gegenständlich angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Hinweis auf den grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und damit Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit (vgl. VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022; siehe zu vor: Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Stand 2011, insbes. Rzn. 9 f. und 52 f. zu § 299).

Wenn daher – aus oben unter Punkt 1.) ausführlich dargelegten Gründen – mit Gewissheit davon auszugehen war, dass dem stattgebenden Bescheid vom 14. Mai 2008 inhaltliche Rechtswidrigkeit anhaftet, weil die Voraussetzungen nach § 33 lit. a ErbStG (Rückübertragung des Vermögens aufgrund der Herausgabepflicht *an den Stifter*) nicht vorgelegen waren, dann hatte das Finanzamt zu Recht diesen Bescheid als nicht rechtsrichtig aufgehoben. Einem etwaigen Verschulden des Finanzamtes oder aufgrund welcher Umstände zunächst der Bescheid rechtswidrig erlassen wurde, kommt dabei rechtlich keinerlei Bedeutung zu.

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

Wien, am 12. Jänner 2012