

Wer ist Stifter isd. PSG?

Der Umstand, dass ein Erblasser die Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten oder von Todes wegen beabsichtigte und dass darüber hinaus mit den Familienmitgliedern oder Nachkommen gesprochen wurde, ändert nichts daran, dass nur eine steuerlich unbeachtliche Absichtserklärung oder ein bloßer Wunsch des Erblassers vorgelegen sind.

Eine Privatstiftung mit dem Erblasser als Stifter ist nicht entstanden. Wird das Erbe in eine solche eingebracht, fällt Erbschafts- und Schenkungssteuer an (alte Rechtslage)

§ 2 Abs. 2 Z 1 ,2
ErbStG 1955, § 9
ErbStG 1955, § 116
BAO

UFS 17.12.2009,
RV/0799-L/05

Siehe auch UFS RV/0800-L/05.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Erbe nach der am 10. März 2000 verstorbenen Frau Johanna FK und hat, wie aus dem Protokoll vom 5. Oktober 2000, Aktenzeichen A 39/00 f des Notars Dr. B hervorgeht, zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben.

In diesem Protokoll heißt es weiters:

Aufgrund der Formulierungen in den Testamenten der Erblasserin vom 16. November 1987 und 28. April 1989 sowie der im Punkt 3. des Erbvertrages getroffenen Anordnung, das Gasthausanwesen (welches seit November 1955 zu einem Schlachthaus sowie Kurhotel und Kurbetrieb ausgebaut wurde) einem Kind aus dieser Ehe zu übergeben sowie im Hinblick auf die bereits zu Lebzeiten der Erblasserin nach der übereinstimmenden Ansicht des erblasserischen Witwers sowie der erblasserischen Kinder, von dieser geäußerten Absicht und Willen, eine Privatstiftung zu errichten, um auch die Versorgung der nächsten Generation sicherzustellen, werden die letztwilligen Anordnungen der Erblasserin als eindeutiger Auftrag zur Errichtung einer Privatstiftung aufgefasst, welche die erblasserischen Anteile an der Firma F mit beschränkter Haftung, der Firma K GmbH sowie der Firma S GmbH gewidmet werden. Durch die Einbringung der Gesellschaftsanteile der Erblasserin an den vorbezeichneten Firmen F mit beschränkter Haftung, K GmbH und S GmbH in die neuzugründende "JPS" wird dem Wunsch und Willen der Erblasserin gemäß den von ihr errichteten letztwilligen Anordnungen entsprochen.

Punkt III. des Erb-, Pflichtteils- und Vermächtnisübereinkommens lautet:

In Erfüllung des in den Testamenten festgelegten Willens und eindeutigen Auftrages der Erblasserin überträgt die Verlassenschaft nach Johanna FK deren Gesellschaftsanteile an

- Firma K GmbH entsprechend einer voll eingezahlten Stammeinlage von 250.000,00 S;
 - Firma S GmbH entsprechend einer mit einem Betrag von 312.500,00 S einbezahlten Stammeinlage von 375.000,00 S;
 - Firma F mbH entsprechend einer mit einem Betrag von 57.500,00 S einbezahlten Stammeinlage von 115.000,00 S
- an die JPS mit dem Sitz in B..

Der Nachlass wurde auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 11. Oktober 2000 (A 39/00 f BG P) dem erbl. Witwer zur Gänze eingewantwortet; weiters wurde in der Amtsurkunde (ebenfalls vom 11. Oktober 2000) bestätigt, dass die Gesellschaftsanteile der Erblasserin - vgl. oben - an die neu gegründete JPS mit dem Sitz in B. übergegangen sind.

Die Erblasserin hat zusätzlich mehrere letztwillige Anordnungen errichtet, und zwar hat sie mit Testament vom 16. November 1987 ihren Ehegatten zum Alleinerben eingesetzt.

Am 28. April 1989 hat die Erblasserin (gemeinsam mit ihrem Ehegatten) drei weitere Testamente errichtet, welche wie folgt lauten:

"1. Wir möchten unserer Tochter Elisabeth FK folgenden Besitz vererben. Alle Grundstücke vom DGütl, alle Lebensversicherungen, sowie den gesamten Wohnungsinhalt vom Haus Marktplatz 1. Das Privatauto, alle Privatgegenstände (Schmuck, Wäsche, Geschirr). Der Safeinhalt auf der Bank soll auf Thomas, Andreas und Elisabeth aufgeteilt werden, genauso wie das Haus L mit Grundbesitz von 2,7 ha.

2. Wir möchten unserem Sohn Thomas FK folgenden Besitz vererben: Schlachthof mit dazugehörigem Grundstück, sowie sämtliche Maschinen und Fahrzeuge, das gesamte Haus Marktplatz 1 mit Grundstück hinter dem Haus, das L. ca. 12 ha, Haus am Marktplatz ausgenommen Wohnung (Tante Rosa) für Elisabeth F.. Wohn- und Vermietungsrecht für 10 Jahre bei Vermietung jedoch ohne Schlafzimmer, das soll gleich Thomas F. zufallen.

3. Wir möchten unserem Sohn Andreas FK folgenden Besitz vererben. Pension F. K-str. mit Grundstück nebenan sowie alle dazugehörigen Einrichtungsgegenstände und den Rieglhoferteich mit Hütte. Bei eventuellem Ableben von Andreas F. darf jedoch nichts von dem Besitz veräußert werden, es muss für Philipp FK bis zum 20. Lebensjahr verwaltet werden. Die gerechte Verwaltung wird Elisabeth P. überwachen. Der Besitz darf mit keiner Schuld belastet werden."

Im Ermittlungsverfahren brachte der nunmehrige Berufungswerber unter anderem vor, dass ein unmittelbarer Erwerb durch die JPS vorliege und er selbst die bereits angeführten Gesellschaftsanteile nicht erworben habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer unter Einbeziehung der bereits erwähnten Gesellschaftsanteile fest.

Dagegen wird in der Berufung vorgebracht, diese Gesellschaftsanteile seien nach dem letzten Willen und Auftrag der Erblasserin einer Privatstiftung zugewendet worden. Nach dem Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes wurden diese Anteile auch der Stiftung eingewantwortet, sie sind also aus der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer auszuschneiden.

In einer Ergänzung zur Berufung wird weiters ausgeführt:

Die Verstorbene hat kurz vor ihrem Ableben mündlich verfügt, dass ihre Gesellschaftsanteile (gemeinsam mit den Anteilen der anderen Familienmitglieder) bei ihrem Ableben in eine neu zu errichtende Familienprivatstiftung eingebracht werden. In Erfüllung dieses letzten Willens wurden die Anteile aus der Verlassenschaft der JPS eingantwortet (diesbezüglich wird auf die Beschlüsse des Bezirksgerichtes P vom 11. Oktober 2000, A 39/00 f verwiesen).

Die Erbschaftssteuer bzw. Schenkungssteuer betreffend diese Anteile ist daher nur einmal in Höhe des nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG vorgesehenen Steuersatzes von 2,5 % zu erheben. Tatsächlich wurde jedoch erst dem Ehegatten (Witwer) Erbschaftssteuer für diesen Erwerb vorgeschrieben, nachfolgend der JPS Schenkungssteuer für die Zuwendung des Erben von derselben Bemessungsgrundlage. Des Weiteren sei § 9 ErbStG im vorliegenden Fall anzuwenden. Sachverhaltsmäßig stehe eindeutig fest, dass die Erblasserin - zwar formungültig - aber trotzdem mit der festen Absicht, letztwillig eine Privatstiftung von Todes wegen zu errichten, verfügt hat. Erfüllen die Erben diese Verfügung, so ist gemäß § 9 ErbStG nur jene Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung der Erblasserin zu entrichten gewesen wäre. Dies ist die in § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG vorgesehene Steuer für Zuwendungen durch den Stifter selbst.

Auch wenn die Privatstiftung zivilrechtlich von den Erben errichtet wurde bzw. errichtet werden musste, hat die Stiftung erbschaftssteuerlich das Vermögen der Erblasserin unmittelbar von dieser erworben, da die Erben mit der Errichtung der Stiftung lediglich den letzten Willen bzw. die Auflage der Erblasserin erfüllt haben. Es sei festzuhalten, dass aufgrund der mündlichen letztwilligen Verfügung der Erblasserin, die von den Erben und vom Verlassenschaftsgericht auch entsprechend umgesetzt wurde, die JPS die Gesellschaftsanteile unmittelbar und von Todes wegen von der Erblasserin erworben hat und der Berufungswerber in keinem Zeitpunkt den Besitz bzw. eine Verfügungsmacht über diese Anteile erlangte. Die Festsetzung der Erbschaftssteuer entspricht daher nicht der Gesetzeslage und es wird beantragt, hinsichtlich des Erwerbes der Gesellschaftsanteile keine Erbschaftssteuer festzusetzen.

Mit Eingabe vom 19. Oktober 2009 hat der Berufungswerber den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungsvorbringen in Bezug auf § 9 ErbStG ist entgegenzuhalten:

Nach dieser Bestimmung ist nur die Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu erheben gewesen wäre, wenn der Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung von Todes wegen erfüllt.

Verfügung im Sinne dieser Bestimmung ist nur eine vom Erblasser als bindend gedachte und allein wegen Formmangels nichtige Anordnung. Das bloße Inaussichtstellen künftiger letztwilliger Zuwendungen, sowie ein bloßer Wunsch entsprechen nicht dem Begriff letztwilliger Zuwendungen.

Nur undeutliche oder unklare Testamente sind nach dem Willen des Erblassers auszulegen. Zwar ist nicht allein der Wortlaut der letztwilligen Anordnung die einzige Quelle der Auslegung, es sind auch außerhalb dieser Anordnung liegende Umstände aller Art, so auch weitere Erklärungen des Erblassers heranzuziehen, wobei die Auslegung in der letztwilligen Verfügung einen Anhaltspunkt finden muss. Die Auslegung muss darauf beschränkt bleiben, den Sinn des Wortlautes der letztwilligen Anordnung zu klären. Eine noch so deutlich erwiesene Absicht des Testamentserrichters ist unbeachtlich, wenn sie im letzten Willen keinen Ausdruck gefunden hat.

Der oben wörtlich wiedergegebene Inhalt der Testamente ist weder als undeutlich oder unklar zu werten, weshalb die Besteuerung im vorliegenden nicht im Sinne des § 9 ErbStG erfolgen kann.

Eine Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) kann unter Lebenden oder von Todes wegen errichtet werden (§§ 7, 8 PSG). Die letztwillige Stiftungserklärung muss nicht nur die Formerfordernisse einer letztwilligen Anordnung erfüllen, sie bedarf nach § 39 Abs. 1 PSG über dies eines Notariatsaktes. Verstößt die Errichtung der Privatstiftung von Todes wegen gegen die zwingenden Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes, so scheidet ihr Entstehen schon am klaren Wortlaut des Gesetzes.

Auch wenn die Nachkommen zumindest nach dem Inhalt des Verlassenschaftsaktes im Sinne der Erblasserin gehandelt haben, kann nicht von einer von der Erblasserin angeordneten Stiftung ausgegangen werden, sondern von der Errichtung einer Stiftung unter Lebenden.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet auch der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung;

nach Z 2 auch was jemand in Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder in Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung erwirbt, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist ebenso nicht gegeben, weil weder ein Auftrag von Todes wegen oder eine Auflage gegeben sind. Allein der Umstand, dass die Erblasserin die Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten oder von Todes wegen beabsichtigte und dass darüber hinaus mit den Familienmitgliedern oder Nachkommen gesprochen wurde, ändert nichts daran, dass nur eine steuerlich unbeachtliche Absichtserklärung oder ein bloßer Wunsch der Erblasserin vorgelegen sind.

Der Nachlass wurde dem erbl. Witwer zur Gänze eingantwortet; eine Einantwortung an die Privatstiftung ist entgegen dem Berufungsvorbringen nicht erfolgt, sodass auch daraus für den Berufungswerber nichts gewonnen werden kann, dass die Abgabenbehörde an die gerichtliche Einantwortung (im Sinne des § 116 BAO) gebunden wäre.

Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht.

Linz, am 17. Dezember 2009

