

Bei Widerruf der Privatstiftung Erstattung der Schenkungssteuer auch für Nachstiftung

§ 33 ErbStG 1955

UFS 10.12.2010, GZ
RV/1395-W/08

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 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 Letztbegünstigten, zu übertragen ist. Somit ist § 33 lit.a ErbStG -unter der Voraussetzung der Herausgabe sämtlicher geschenkten Vermögenswerte- auf Nachstiftungen anzuwenden.

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG für die Nachstiftung vom 18. Dezember 2000 von Herrn AC und Frau BC in der Höhe von jeweils € 25.328,44, somit insgesamt € 50.656,88 wird stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 23. November 2000 wurde die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von Herrn AC und Frau BC errichtet. Mit Widmungsvereinbarung vom 18. Dezember 2000 widmeten der beiden Stifter der Bw. als Nachstiftung weitere Vermögenswerte - Wertpapiere im Gesamtwert von S 27.882.171,56 (entspricht € 2.026.276,43).

Mit Bescheiden vom 23. August 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien die Schenkungssteuer für den Erwerb der Bw. von den beiden Stiftern auf Grund der Nachstiftungen jeweils mit S 348.527,00 (entspricht € 25.328,44, gesamt somit € 50.656,88) fest.

Am 7. März 2005 wurde die Stiftung widerrufen. Nach Prüfung des Widerrufs hat der Vorstand am 16. März 2005 die Auflösung beschlossen. Am 5. Juli 2005 fand die Veröffentlichung in der Wiener Zeitung statt.

Am 11. August 2006 brachte die Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG ein.

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2007 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer mit der Begründung ab, dass bei einer Privatstiftung zwischen der Vermögenswidmung aus Anlass der Gründung einer Stiftung und einer nachträglichen Vermögenszuwendung zu unterscheiden sei. Nur bezüglich der Gründung der Stiftung sei in Art XIV der Stiftungsurkunde ein Widerruf vereinbart. Gemäß § 33 lit. a ErbStG idF BGBl 151/1980 sei eine Erstattung der Schenkungssteuer nur dann zulässig, wenn es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ff ABGB oder aufgrund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handle. Beides liege bezüglich der Nachstiftung nicht vor.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Darin wurde ua. vorgebracht, dass sich die Stifter in der Stiftungsurkunde ausdrücklich den Widerruf vorbehalten hätten. Der Widerruf sei sohin rechtswirksam erfolgt. Die Behörde habe auch festgestellt, dass das gesamte Stiftungsvermögen - daher auch das mit der Widmungserklärung vom 18. Dezember 2000 zunächst an die Stiftung übertragene Vermögen - wieder an die Stifter übertragen worden sei. Der Widerruf einer Privatstiftung beziehe sich stets auf das gesamte Stiftungsvermögen - ein "Teilwiderruf" sei nach herrschender Lehre auch gar nicht zulässig. Der Vorstand der Privatstiftung sei daher gezwungen, das gesamte im Zeitpunkt des Widerrufs vorhandene Vermögen an den/die Letztbegünstigten herauszugeben. Auch im vorliegenden Fall müsse aufgrund des Widerrufs auch das Vermögen, welches im Zuge der Vermögenswidmung vom 18. Dezember 2000 (=Nachstiftung) der Stiftung übertragen worden sei, an die Stifter - sogar auch eventuell gegen den Willen des Vorstands - herausgegeben werden. Es werde nochmals die Erstattung (auch) der vorgeschriebenen Schenkungssteuer für die erfolgte Nachstiftung in Höhe von € 50.656,88 beantragt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begründete die Bw. nochmals ausführlich ihren Rechtsstandpunkt. Außerdem beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Nach telefonischer Aufforderung übermittelte die Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 17. März 2008 Kopien des Jahresabschlusses der Bw. zum 31. Dezember 2006 sowie dreier Überweisungsbelege vom 15. Jänner 2007. Daraus ergibt sich, dass die Bw. zum 31. Dezember 2006 über Wertpapiere im Wert von € 1.468.920,33, Guthaben bei Kreditinstituten von € 6.614,36, sonstige Forderung von € 1.014,38 verfügte. Dem standen Rückstellungen in Höhe von € 19.859,17 gegenüber. Am 15. Jänner 2007 tätigte die Bw. Überweisungen in Höhe von € 288.566,67, € 532.210,00 und € 611.500,00 (somit insgesamt € 1.432.276,67). Die Überweisungsbelege weisen als Empfänger das Verrechnungskonto "*****" aus.

Mit Vorhalt vom 20. März 2008 forderte das Finanzamt die Bw. auf, einen belegmäßigen Nachweis zu erbringen, dass sich alle in die Bw. eingebrachten Wertpapiere zum Stichtag der Auflösung noch im Stiftungsvermögen befunden haben und die Wertdifferenz zwischen Einbringung (d.s. € 2.026.276,43) und Auflösung (d.s. € 1.432.276,67) in Höhe von € 593.999,76 nur auf Wertpapierver-

luste zurückzuführen ist. In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bw. dem Finanzamt ein Schreiben der BANK vom 22. April 2008 in dem betätigt wurde, dass seit dem Zeitpunkt der Widmung des Stiftungsvermögens bis zur Auflösung keinerlei Ausschüttungen an die Begünstigten der Stiftung erfolgt seien. Die Wertdifferenz zwischen Einbringung und Auflösung seien vor allem auf Wertpapierverluste sowie Kosten, die mit der Führung der Stiftung in Verbindung stünden, zurückzuführen. Zum 31. Dezember 2006 habe ein Stiftungsvermögen von € 1.471.399,27 (Wertpapierdepot ***** inkl. Verrechnungskonto *****) bestanden, wobei die Wertpapiere Anfang 2007 schließlich veräußert worden seien.

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht ins Firmenbuch. Daraus ergibt sich, dass die Bw. noch immer im Firmenbuch eingetragen ist. Die letzte Firmenbucheintragung stammt vom 24. Mai 2005 (Eintragung des Vorstandsbeschlusses vom 16. März 2005 über die Auflösung der Stiftung).

Über Vorhalt vom 11. Oktober 2010 legte die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat am 23. November 2010 noch folgende Unterlagen (teilweise in Kopie) vor:

1. Schreiben der ***BANK vom 29.10.2010
2. Schreiben der ***BANK vom 22.04.2008
3. Bilanzen der Jahre 2000-2006
4. Wertpapier-Depot Aufstellungen 2004-2006
5. Umsatzliste Wertpapiere 2007
6. Kontoaufstellung 2008-2010
7. 3 Überweisungsbelege

Mit Telefax vom 9. Dezember 2010 nahm die Bw. die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass sich der Kurswert der gewidmeten Wertpapiere von € 2.026.276,43 im Zeitpunkt der Nachstiftung durch Kursverluste auf € 1.432.276,67 bei Verkauf des gesamten Wertpapierdepots im Jahr 2007 verändert hat (zum 31. Dezember 2002 betrug der Wert der Wertpapiere nur mehr € 921.342,83 - durch Kursgewinne in den Folgejahren erhöhte sich der Kurswert schließlich im Frühjahr 2007 auf € 1.432.276,67). Nach Verkauf der Wertpapiere wurde am 15. Jänner 2007 ein Betrag von € 288.566,67, am 18. Jänner 2007 von € 532.210,00 und am 5. März 2007 von € 611.500,00 auf das Konto "*****" der beiden Stifter überwiesen (Inhaber dieses Kontos waren immer die beiden Stifter). Dadurch wurde das gesamte aus dem gewidmeten Vermögen angeschaffte Surrogatvermögen (Erlös aus dem Verkauf des Wertpapierdepots) von der Stiftung an Herrn AC und Frau BC herausgegeben. Das der Bw. derzeit noch verbliebene Vermögen von rund € 28.000,00 betrifft nicht das mit der Nachstiftung gewidmete Wertpapiervermögen (Anm: anlässlich der Gründung wurde der Bw. ein Barvermögen von ATS 1.000.000,00 gewidmet - die Erstattung des für diesen Rechtsvorgang zu ErfNr.xxxxxxx festgesetzten Schenkungssteuer ist nicht verfahrensgegenständlich).

Daraus folgt für die rechtliche Beurteilung Folgendes:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis 25.3.2010, 2008/16/0003 bis 0004 in einem gleich gelagerten Fall die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes mit auszugsweise folgender Begründung aufgehoben:

"Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 151/1980 (vgl. dazu das Erkenntnis vom 30. Jänner 2008, Zl. 2007/16/0186) ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 33 lit. a ErbStG....ist Voraussetzung für die Erstattung der Steuer, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt...

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die für eine unter Verzicht auf den Widerruf gewidmete Nachstiftung vorgeschriebene Schenkungssteuer im Falle des erlaubten Widerrufs der - gesamten - Privatstiftung zu erstatten ist. Die belangte Behörde hat diese Frage im Wesentlichen mit der Begründung verneint, die konkreten Schenkungen, nämlich Nachstiftungen, seien - auf ihren Widerruf sei im Übrigen auch verzichtet worden - nicht widerrufen worden.

Der Widerruf einer Schenkung gemäß § 33 lit. a ErbStG setzt eine erfüllte Schenkung voraus. Gemäß dem Einleitungssatz des § 3 Abs. 1 ErbStG wird in dieser Bestimmung festgelegt ("Als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes gilt"), welche Tatbestände als Schenkung zu werten sind. In § 33 lit. a ErbStG wird für die Erstattung der Schenkungssteuer hingegen nicht unterschieden, welcher konkrete Tatbestand der Besteuerung - seinerzeit - zu Grunde gelegt worden ist, die Rede ist nur allgemein vom Widerruf der Schenkung.

Wurde eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG - zulässigerweise - widerrufen, deren zwingende Folge die Herausgabe des Geschenkes ist, kommt es nach dem Wortlaut des § 33 lit. a ErbStG nicht darauf an, dass dasselbe als Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 1 bis 8 ErbStG zu wertende Rechtsgeschäft, das zur Besteuerung geführt hat, widerrufen wird, damit die Voraussetzungen

für die Erstattung nach § 33 lit. a ErbStG erfüllt sind. Entscheidend ist nach dem insofern klaren Gesetzeswortlaut der Widerruf "einer" Schenkung und die daraus zwingend folgende Herausgabe des auf Grund (irgend)einer Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG übertragenen Geschenkes.

Hat sich ein Stifter den Widerruf der - gesamten - Privatstiftung vorbehalten, führt dies zu ihrer Auflösung mit der gesetzlich vorgesehenen Folge, dass das gesamte verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung - somit auch das der Stiftung mit den Nachstiftungen gewidmete Vermögen - dem Stifter als dem Letztbegünstigten zu übertragen ist (§ 36 Abs. 2 und 4 PSG). An diesem Ergebnis ändert auch der Umstand nichts, dass der Stifter hinsichtlich der Nachstiftungen auf einen Widerruf verzichtet hat. Der - zulässige - Verzicht auf den Widerruf der Nachstiftungen kann nur solange Wirkungen entfalten, bis die - gesamte - Stiftung widerrufen worden ist, weil der Widerruf zur Auflösung der Stiftung führt, von der das gesamte Stiftungsvermögen, somit auch die Nachstiftungen erfasst sind.

Im Beschwerdefall sind die Nachstiftungen der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG - nach den Erklärungen in den Nachstiftungsvereinbarungen lag eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts vor - unterlegen, das Stiftungsgeschäft wurde gemäß § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG besteuert. Nach der - gesetzlich vorgesehenen und im Beschwerdefall nicht abbedungenen - Rechtsfolge des Widerrufs der beschwerdeführenden Partei wurde das Stiftungsvermögen samt Nachstiftungen dem Stifter als dem Letztbegünstigten übertragen. Zumal der Widerruf die zwingende Herausgabe auch der Nachstiftungen nach sich zieht und es nicht darauf ankommt, dass dies Folge des Widerrufs der ursprünglich getätigten Schenkung ist, ist nach dem Gesagten der Erstattungstatbestand des § 33 lit. a ErbStG auch hinsichtlich der Nachstiftungen erfüllt.

Zu diesem Ergebnis führt auch der Umstand, dass "die Stiftung" widerrufen wurde (§ 34 PSG), also nicht ausdrücklich nur das Stiftungsgeschäft (§ 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG), weshalb die Nachstiftungen ebenfalls als vom Widerruf erfasst anzusehen sind, somit auch bei dieser Betrachtung § 33 lit. a ErbStG auf die Nachstiftungen anwendbar ist."

Es kommt daher auch im gegenständlichen dem Berufungsbegehren der Bw. grundsätzliche Berechtigung zu.

Der Wortlaut des § 33 lit. a ErbStG in der maßgeblichen Fassung lautet allerdings "wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste" und nicht etwa "muss". Der Erstattungsanspruch entsteht daher erst 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 (vgl. nochmals Fellner, RZ 12a zu § 33 ErbStG). 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).

Aus den von der Bw. am 23. November 2010 vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass mit der Überweisungen vom 15. Jänner 2007, vom 18. Jänner 2007 und vom 5. März 2007 das gesamte aus dem gewidmeten Vermögen angeschaffte Surrogatvermögen (Erlös aus dem Verkauf des Wertpapierdepots) an Herrn AC und Frau BC herausgegeben wurde.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat (vgl. u.a. VwGH 26.4.1993, 91/10/0252), sind von ihr auch Veränderungen des Sachverhalts zu berücksichtigen. Es ist daher der Berufung Folge zu geben und dem Antrag vom 9. August 2006 auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG für die Nachstiftung von Herrn AC und Frau BC in der Höhe von jeweils € 25.328,44, somit insgesamt € 50.656,88 stattzugeben.

Wien, am 10. Dezember 2010