

Vermögensrückübertragung bei Widerruf einer Privatstiftung

Rückübertragungen von durch den Stifter der Privatstiftung gewidmeten Liegenschaften anlässlich des Widerrufs der Privatstiftung sind keine Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, wenn das wirtschaftliche Eigentum nicht auf die Privatstiftung übertragen wurde.

§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988, § 32 Z 4 lit. b EStG 1988, § 24 Abs. 1 lit. d BAO, § 1 PSG

VwGH-Beschwerde zur Zl. 2010/13/0105 eingebracht (Amtsbeschwerde).

UFS 06.05.2010,
RV/0638-W/09

Entscheidungsgründe

Die Bw. war eine Privatstiftung, welche mit Stiftungsurkunde vom 5. Dezember 2000 auf unbestimmte Zeit errichtet wurde. Stifterin war Frau X. Zweck der Stiftung war

- a) Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung;
- b) Zuwendungen aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgen des Vermögens der Stiftung an die Begünstigten und zwar durch Geld- und/oder Sachleistungen;
- c) Ausschüttungen für wohltätige und wissenschaftliche Zwecke.

Erstbegünstigte der Stiftung war die Stifterin selbst. 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. Unter Punkt Sechs der Stiftungszusatzurkunde vom 5. Dezember 2000 wurde geregelt, dass das Vermögen der Stiftung auf Grund der Weisungen der Stifterin zu verwalten ist.

Mit Notariatsakt vom 18. Dezember 2000 widmete die Stifterin der Bw. in ihrem Eigentum stehende Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteile (acht Zinshäuser und eine Eigentumswohnung) und brachte diese als Nachstiftung in die Bw. 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. Im Zusammenhang mit dem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht wurde folgendes vereinbart: *„Sämtliche Betriebs-, Erhaltungs- und Instandhaltungskosten einschließlich der Kosten einer angemessenen Versicherungsdeckung in bisherigem Umfang sowie öffentlich-rechtliche Schuldschulden und sämtliche das Liegenschaftseigentum betreffende Steuern, Gebühren und Abgaben trägt die Stifterin. Die Stifterin als Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich, die Verbindlichkeiten gemäß § 512 und § 513 des ABGB ohne Rücksicht auf Erträge zu tragen und darüber hinaus jene Investitionen durchzuführen, die der Erhaltung der Liegenschaft im ursprünglichen Zustand, sowie der Anpassung der Bestandsobjekte an die Verhältnisse des Wohnungsmarktes dienen, demnach analog einem Eigentümer zu handeln. Die Stiftung ist daher auch verpflichtet, einer für die Finanzierung diverser Investitionen erforderlichen Darlehens- oder Kreditaufnahme und der entsprechenden Einverleibung der Verbindlichkeiten im Grundbuch der gegenständlichen Liegenschaft zuzustimmen. Das Fruchtgenussrecht soll dingliche Wirkung haben und grundbücherlich eingetragen werden. Die Stiftung erteilt hiezu ihre ausdrückliche Zustimmung“.*

Mit Notariatsakt vom 2. August 2005 erklärte die Stifterin den Widerruf der Privatstiftung. Mit Vorstandsbeschluss vom 31. August 2005 wurde die Bw. aufgelöst, die Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 7. September 2005. Eine Löschung der Bw. im Firmenbuch ist bis dato nicht erfolgt.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 und den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2007 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, im BP-Bericht und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. August 2008 dargestellte, Feststellung getroffen:

Tz. 1: Rückübertragung zugewendeter Grundstücke

Bei Zuwendung einer Liegenschaft, die vom Stifter entgeltlich erworben und sofort zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden sei, seien 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. Die Stifterin habe die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften sofort nach entgeltlichem Erwerb zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und in späterer Folge der Bw. zugewendet. Im Zuge der Übertragung der Liegenschaften an die Bw. habe sich die Stifterin das Fruchtgenussrecht vorbehalten und weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Rückübertragung der Liegenschaften aufgrund des Widerrufs 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, entspre-

chend 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 über den Prüfungszeitraum Oktober 2007 und zog die Bw. gemäß § 95 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 507.214,70 heran.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 erhob die Bw. fristgerecht Berufung 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 Bw. 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. Die Stifterin habe auch nach der Widmung der Liegenschaften alle Entscheidungen über Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen getroffen. Wie aus den Vermerken auf den beiliegenden Kostenvoranschlägen ersichtlich sei, seien die Anweisungen an die Hausverwaltung, Handwerker bzw. Firmen zur Ausführung von Reparaturen ausschließlich durch die Stifterin erfolgt. Die Hausverwaltung habe die Stifterin stets als Eigentümerin betrachtet. Alle maßgebliche 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 Bw. zugewendet habe, behalten, da die mit dem Fruchtgenuss belastete Bw. als zivilrechtliche Eigentümerin de facto von allen wirtschaftlichen Verfügungsrechten ausgeschlossen gewesen sei. Dem zivilrechtlichen Eigentümer sei aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten. Im vorliegenden Fall habe die Stifterin die Liegenschaften an die Bw. unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechts mit einem de facto Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Stifterin zugewendet. Der Stiftungsvorstand hätte auf keinen Fall die Liegenschaften ohne Einverständnis der Stifterin belastet oder veräußert. Es sei sogar die Zustimmung der Stifterin für kleine Erhaltungsaufwendungen wie zB Malerarbeiten, Reparatur von Türen, Sanierung von einem Rauchfangkopf, etc. eingeholt worden. Darüber hinaus sei die Stifterin eigentümertypischen Pflichten wie zB der Erhaltungspflicht nachgekommen, die ebenfalls für eine Zurechnung der Liegenschaften zur Stifterin sprechen würden. Es seien daher die Grundstücke aus steuerlicher Sicht nicht an die Bw. 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.

Über die Berufung wurde erwo-gen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Rückübertragung von der Bw. gewidmeten Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteilen anlässlich des Widerrufs der Privatstiftung eine Zuwendung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 darstellt.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, BGBl Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl Nr. 59/2002, 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 Bw. gemäß § 95 Abs. 2 iVm § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Für Zuwendungen von Privatstiftungen gilt gemäß § 32 Z 4 lit. b EStG 1988, in der Fassung BGBl 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.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr.194/1961, werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Die Privatstiftung ist gemäß § 1 Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl. Nr. 694/1993, ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Die Stiftung wird Eigentümer des ihr gewidmeten Vermögens. Für den Stifter bedeutet das, dass er nicht mehr Eigentümer des Stiftungsvermögens ist. Mit dem Übertragungsakt wird zugleich auch die rechtliche Verbindung zwischen dem Stifter und seinem Vermögen gelöst. Charakteristikum der Privatstiftung ist, dass dem „eigentümerlosen“ Vermögen Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird, wodurch eine Verselbstständigung des Vermögens erreicht wird. Daraus folgt, dass durch die Errichtung und Entstehung einer Privatstiftung ein sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich völlig selbstständiges Rechtssubjekt entsteht. Wie aus den Regelungen über die Abwicklung und Verteilung des Vermögens nach

Widerruf der Privatstiftung hervorgeht, besteht kein Zweifel daran, dass eine solche Abwicklung ex nunc und nicht ex tunc erfolgt. Das bedeutet, dass unbeschadet des Vorbehalts eines Widerrufs die Privatstiftung mit Eintragung im Firmenbuch entsteht und erst mit der Eintragung der Beendigung der Abwicklung zu löschen ist (§ 37 PSG). Trotz der Möglichkeit, die Privatstiftung zur Beendigung zu bringen, hat also die rechtliche und wirtschaftliche Änderung bereits stattgefunden. Der Gedanke des Fortbestehens einer „wirtschaftlichen Identität“ der Privatstiftung mit dem Stifter ist insofern abzulehnen. Eine solche entsteht im Fall des Widerrufs, nicht aber bereits durch Schaffung eines Widerrufsvorbehalts (vgl. OGH 27.9.2001, 5Ob228/01t).

Unstrittig ist, dass die Bw. aufgrund der Widmungsurkunde vom 18. Dezember 2000 zivilrechtliche Eigentümerin der bisher im zivilrechtlichen Eigentum der Stifterin stehenden Liegenschaften wurde. Aus der dargestellten Rechtslage folgt, dass dieses zivilrechtliche Eigentum bis zum Widerruf der Privatstiftung bestanden hat.

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt generalklauselartig, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. § 24 BAO enthält Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht von Einkünften (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192, 23.4.2002, 99/14/0321). Die Zurechnung von Einkünften und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern müssen daher unterschieden werden.

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen zusammen. Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen. Bedeutung gewinnt das wirtschaftliche Eigentum dort, wo ein anderer als der rechtliche Eigentümer die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist.

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. VwGH 19.3.2002, 99/14/0286, 28.11.2002, 2001/13/0257, 18.5.1995, 93/15/0095). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte wie Mietrechte oder Fruchtgenuss bewirken noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 24 Tz 9).

Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten. Nur in Ausnahmefällen, in denen vertragliche Abmachungen und tatsächliche Gestaltung hinzutreten, die dem Fruchtnießer eine Rechtsposition verleihen, die über die gewöhnliche Stellung eines Fruchtgenussberechtigten hinausgeht, aufgrund der also „die Befugnisse des Fruchtnießers so weit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann, und daher nicht bloß Fruchtgenussberechtigter, sondern darüber hinaus als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist“ (vgl. VwGH 17.9.1986, 85/13/0015), kommt eine Zurechnung der mit dem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Fruchtgenussberechtigten in Betracht. Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten liegt etwa vor, bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes (Fruchtgenuss) mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten; er ist jedoch dann nicht wirtschaftlicher Eigentümer, wenn die zivilrechtlich dem Fruchtnießer zufallenden Kosten- und Erhaltungspflichten (§§ 512 f ABGB) nicht er, sondern der zivilrechtliche Eigentümer trägt (vgl. VwGH 14.9.1972, 54/72, 17.9.1986, 85/13/0015, Doralt, EStG, Kommentar, Band I § 2 Tz 116).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 14.9.1972, ZI 54/72 folgendes aus: „Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Mit dieser Zurechnungsvorschrift durchbricht die BAO die Regel, dass Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind, weil im Abgaberecht - sofern in einzelnen Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist - für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend ist“.

Im gegenständlichen Fall hat sich die Stifterin hinsichtlich aller Liegenschaften das Belastungs- und das Veräußerungsverbot vorbehalten. Aus diesen Belastungs- und Veräußerungsverboten ergibt sich zweifellos eine Beschränkung des zivilrechtlichen Eigentums der Bw. Das Veräußerungsverbot verbietet der Bw. die Eigentumsübertragung, das Belastungsverbot die Einräumung von Pfandrechten und beschränkten dinglichen Nutzungsrechten, nicht jedoch von obligatorischen Bestandrechten. Diese rechtsgeschäftlichen Veräußerungs- und Belastungsverbote haben nur obligatorische Wirkung, da eine absolute Wirkung nur dann erlangt wird, wenn die Verbote zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern (einschließlich Wahl-, Pflege- und Stiefkindern) oder deren Ehegatten begründet und im Grundbuch eingetragen werden (§ 364 c ABGB). Dies ändert jedoch nichts an der Beschränkung des zivilrechtlichen Eigentums der Bw. Auch obligatorische Belastungs- und Veräußerungsverbote binden die Bw. als Eigentümerin. Diese Wirkung der Verbote kann auch nur durch das Einverständnis der Verbotsberechtigten beseitigt werden (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht I, 13. Auflage, S 290 ff).

Mit Ausnahme der von ihr selbst genutzten Eigentumswohnung hat sich die Stifterin an den vor ihr gewidmeten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen auch das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Im Zusammenhang mit dem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht wurde

folgendes vertraglich vereinbart: *„Sämtliche Betriebs-, Erhaltungs- und Instandhaltungskosten einschließlich der Kosten einer angemessenen Versicherungsdeckung in bisherigem Umfang sowie öffentlich-rechtliche Schuldigkeiten und sämtliche das Liegenschaftseigentum betreffende Steuern, Gebühren und Abgaben trägt die Stifterin. Die Stifterin als Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich, die Verbindlichkeiten gemäß § 512 und § 513 des ABGB ohne Rücksicht auf Erträge zu tragen und darüber hinaus jene Investitionen durchzuführen, die der Erhaltung der Liegenschaft im ursprünglichen Zustand, sowie der Anpassung der Bestandsobjekte an die Verhältnisse des Wohnungsmarktes dienen, demnach analog einem Eigentümer zu handeln. Die Stiftung ist daher auch verpflichtet, einer für die Finanzierung diverser Investitionen erforderlichen Darlehens- oder Kreditaufnahme und der entsprechenden Einverleibung der Verbindlichkeiten im Grundbuch der gegenständlichen Liegenschaft zuzustimmen. Das Fruchtgenussrecht soll dingliche Wirkung haben und grundbücherlich eingetragen werden. Die Stiftung erteilt hierzu ihre ausdrückliche Zustimmung“.*

Aus den dargestellten vertraglichen Regelungen und der tatsächlichen Gestaltung ergibt sich zweifellos, dass die Stifterin zwar ihr zivilrechtliches Eigentum an die Bw. übertragen, jedoch eine eigentümerähnliche Stellung bezüglich der gegenständlichen Liegenschaften für den Zeitraum des Bestandes der Privatstiftung behalten hat. Der Bw. ist zuzustimmen, dass die Stifterin bezüglich der Liegenschaften eine bestimmende Stellung hatte. Es bestehen keine Zweifel daran, dass die Stifterin in der Lage war sowohl die positiven Befugnisse wie Gebrauch, Veränderung und Belastung der Grundstücke auszuüben als auch jeden Dritten (auch die zivilrechtliche Eigentümerin) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer auszuschließen. Die für die Zurechnung der Liegenschaften unter dem Aspekt einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für eine solche Maßnahme von der Rechtsprechung und Lehre geforderten Kriterien sind somit zweifellos erfüllt. Zwar war die Stifterin entsprechend der dargestellten Rechtslage nicht in der Lage die gegenständlichen Liegenschaften zu veräußern, da aber auch eine Veräußerung der Liegenschaften durch die Bw. entsprechend den vertraglichen Regelungen nicht möglich gewesen wäre, kann dieser Umstand an der die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers bestimmenden Rechtsposition der Stifterin nichts ändern.

Der vorstehenden Rechtsprechung und Lehre folgend, kann im vorliegendem Fall betreffend den acht Zinshäusern nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Bw. ausgegangen werden. Da somit eine bloß zivilrechtliche Vermögensübertragung der Stifterin an die Stiftung erfolgte, kann durch den Widerruf der Privatstiftung steuerrechtlich keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin vorliegen.

Diese Beurteilung trifft jedoch nicht auf die von der Stifterin in den Bw. eingebrachte Eigentumswohnung zu. Bezüglich dieser Liegenschaft behielt sich die Stifterin lediglich das Belastungs- und Veräußerungsverbot vor. Mit Ausnahme dieser Verbote gab es keine zusätzlichen vertraglichen Regelungen. Entsprechend der dargestellten Rechtslage kann in diesem Fall keineswegs davon ausgegangen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft bei der Stifterin verblieben wäre. Laut den Berechnungen in den Anlagen zum BP-Bericht bzw. zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. August 2008 ermittelte die BP einen negativen Wert dieser Liegenschaft in Höhe von € 6.689,44 (Differenz Stiftungseingangswert € 111.189,44 zum Wert laut Gutachten November 2007 in Höhe von € 104.500,00). Entsprechend den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Unterlagen (Jahresabschluss der Privatstiftung per 30. November 2007 sowie Schlussrechnung per 30. November 2007) wurden neben den berufungsgegenständlichen Immobilien im Zuge des Widerrufs der Stiftung auch weitere Vermögensgegenstände sowie Verbindlichkeiten an die Stifterin als Letztbegünstigte mit einem aktuellen Verkehrswert in Höhe von insgesamt € -11.459,62 übertragen.

Zusammenfassend liegen keine Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vor, weshalb die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer in Höhe von € 507.214,70 für den Zeitraum Oktober 2007 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Mai 2010