

## Privatstiftung, Bewertung, wer ist Stifter?

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.

§ 12 ErbStG 1955, § 18 ErbStG 1955

UFS 17.12.2009,  
RV/0800-L/05

Eine Privatstiftung mit dem Erblasser als Stifter ist nicht entstanden, Zuwendungen des Erben an eine solche sind Zuwendung im eigenen Namen.

Siehe auch UFS RV/0799-L/05.

### Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach der am 10.3.2000 verstorbenen Frau Johanna FK hat der erblasserische Witwer, Herr Josef FK auf Grund des Ehe- und Erbvertrages sowie des Testamentes vom 16.11.1987 zum gesamten Nachlass ohne der Rechtswohltat des Inventars die Erbserklärung abgegeben und der Nachlass wurde ihm eingewantwortet (A 39/00 f BG Pregarten).

Im Abhandlungsprotokoll vom 5.10.2000, A 39/00 f BG P) 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 K- mit beschränkter Haftung, der Firma K.- sowie der Firma Schlachthaus F GmbH gewidmet werden.

Durch die Einbringung der Gesellschaftsanteile der Erblasserin an den vorbezeichneten Firmen K- mit beschränkter Haftung, K.- und Schlachthaus F 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

- a) Firma K.- entsprechend einer voll eingezahlten Stammeinlage von 250.000,00 S;
- b) Firma Schlachthaus F GmbH entsprechend einer mit einem Betrag von 312.500,00 S einbezahlten Stammeinlage von 375.000,00 S;
- c) Firma KGmbH entsprechend einer mit einem Betrag von 57.500,00 S einbezahlten Stammeinlage von 115.000,00 S an die JPS mit dem Sitz in Bad Zell.

(Anmerkung: Folgendes ist hier nicht berufungsgegenständlich, jedoch für das Verständnis des Sachverhaltes maßgeblich: Das Finanzamt hat die Besteuerung des Nachlasses derart vorgenommen, dass die Errichtung einer Stiftung durch die Erblasserin als nicht gegeben beurteilt wurde und die Gesellschaftsanteile als Erwerb von Todes wegen dem erbl. Witwer zugerechnet hat; über die dagegen eingebrachte Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat (RV/XXX) gesondert zu entscheiden; von dieser Entscheidung ist abhängig, wie die Einbringung der Gesellschaftsanteile in die Privatstiftung steuerlich zu werten ist, und zwar entweder als unmittelbar von der Erblasserin oder vom erbl. Witwer stammend).

Am 5. Oktober 2000 errichteten

- 1) Herr Josef FK im eigenen Namen sowie als erbserklärter Erbe in der Verlassenschaftssache A 39/00 f BG P nach der am 10. März 2000 verstorbenen Frau Johanna FK,
  - 2) Herr Andreas FK,
  - 3) Herr Thomas FK,
  - 4) bis 6) (hier nicht von Bedeutung),
- eine Privatstiftung gemäß dem österreichischen Privatstiftungsgesetz.

§ 4 (Vermögenswidmung) lautet:

- a) der Erststifter ein Barvermögen von 333.000,00 S (österreichischen Schilling dreihundertdreißigtausend);
- b) der Zweitstifter ein Barvermögen von 333.000,00 S (österreichischen Schilling dreihundertdreißigtausend);
- c) der Drittstifter ein Barvermögen von 333.000,00 S (österreichischen Schilling dreihundertdreißigtausend);
- d) die Viertstifterin ein Barvermögen von 1.000,00 S (österreichischen Schilling eintausend);
- e) die Fünftstifterin ein Barvermögen von 1.000,00 S (österreichischen Schilling eintausend);
- f) der Sechststifter ein Barvermögen von 1.000,00 S (österreichischen Schilling eintausend).

Zusammen wenden somit die Stifter der Stiftung ein Barvermögen von 1.002.000,00 S (österreichischen Schilling eine Million zweitausend) zu.

(2) Darüber hinaus erfolgen an die Stiftung die im nachstehenden angeführten Zuwendungen von Beteiligungen (Stammeinlagen) an im nachstehenden angeführten Gesellschaften, die folgendes Beteiligungsverhältnis aufweisen:

a) Die K-GmbH, des Firmenbuches beim LG Linz mit dem Sitze in BZ und der Geschäftsanschrift K-straße.

Als Gesellschafter sind im Firmenbuch eingetragen:

aa) Frau Johanna FK mit einer Stammeinlage von 250.000,00 S, hierauf geleistet 250.000,00 S,

bb) Herr Andreas FK mit einer Stammeinlage von 250.000,00 S, hierauf geleistet 250.000,00 S,

cc) Herr Josef FK mit einer Stammeinlage von 250.000,00 S, hierauf geleistet 250.000,00 S,

dd) Herr Thomas FK mit einer Stammeinlage von 250.000,00 S, hierauf geleistet 250.000,00 S.

b) Die S-GmbH, des Firmenbuches beim LG Linz mit dem Sitze in Bad Zell und der Geschäftsanschrift M-1.

aa) Herr Josef FK mit einer Stammeinlage von 375.000,00 S, hierauf geleistet 312.500,00 S,

bb) Frau Johanna FK mit einer Stammeinlage von 375.000,00 S, hierauf geleistet 312.500,00 S,

cc) Herr Thomas FK mit einer Stammeinlage von 375.000,00 S, hierauf geleistet 312.500,00 S,

dd) Herr Andreas FK mit einer Stammeinlage von 375.000,00 S, hierauf geleistet 312.500,00 S.

c) Die K- m.b.H., FN 85348 m, des Firmenbuches beim LG Linz mit dem Sitze in 4283 Bad Zell und der Geschäftsanschrift K-straße.

aa) Herr Josef FK mit einer Stammeinlage von 255.000,00 S, hierauf geleistet 127.500,00 S,

bb) Frau Johanna FK verstorben 10.3.2000, mit einer Stammeinlage von 115.000,00 S, hierauf geleistet 57.500,00 S,

cc) Herr Josef St. mit einer Stammeinlage von 130.000,00 S, hierauf geleistet 65.000,00 S.

(3) Die Gesellschafterin der vorgenannten Gesellschaften und Ehegattin des Erststifters, Mutter der Zweit- und Drittstifter sowie Großmutter der Viert- bis Sechststifter ist am 10.3.2000 verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren ist zu GZ. A 39/00 f des Bezirksgerichtes P anhängig. Gemäß dem von der Erblasserin zum Ausdruck gebrachten Willen sollen ungeachtet der ansonsten bestehenden letztwilligen Anordnungen die von der Erblasserin gehaltenen Beteiligungen an den oben angeführten Gesellschaften einer Privatstiftung - das ist die gegenständliche JPS zugewendet werden, und werden die Erben und Legatäre dies im Verlassenschaftsverfahren zu errichtenden Erbteilungübereinkommen berücksichtigen, sodass im Verlassenschaftsverfahren nach dem Willen der Erst- bis Drittstifter die Übertragung an die gegenständliche Stiftung vorgenommen werden soll.

(4) Es wendet daher die Verlassenschaft nach Frau Johanna FK, geb. 15.3.1934, verstorben am 10.3.2000, die nachstehend angeführten Beteiligungen der Stiftung zu.

aa) Der Geschäftsanteil der Erblasserin an der K.- rücksichtlich einer voll aufgebrauchten Stammeinlage von 250.000,00 S.

bb) Den Geschäftsanteil der Erblasserin an der KgmbH. rücksichtlich einer zur Hälfte bar aufgebrauchten Stammeinlage von 115.000,00 S.

cc) Der Geschäftsanteil der Erblasserin an der S.-. rücksichtlich einer Stammeinlage von 375.000,00 S, die mit 312.500,00 S bar einbezahlt.

(5) Darüber hinaus wenden nachstehende Stifter der Gesellschaft nachstehende Beteiligungen an nachstehenden Gesellschaften zu:

a) Der Erststifter seinen Geschäftsanteil

aa) an der K-GmbH, rücksichtlich einer voll aufgebrauchten Stammeinlage von 250.000,00 S;

bb) der Erststifter seinen Geschäftsanteil an der KgmbH ., FN XX, rücksichtlich einer zur Hälfte aufgebrauchten Stammeinlage von 255.000,00 S, sohin im Umfang einer Stammeinlage von 127.500,00 S;

b) der Zweitstifter seinen Geschäftsanteil

aa) an der K-GmbH, rücksichtlich einer voll aufgebrauchten Stammeinlage von 250.000,00 S;

c) der Drittstifter seinen Geschäftsanteil

aa) an der K-GmbH, rücksichtlich einer voll aufgebrauchten Stammeinlage von 250.000,00 S.

(6) Die Widmung der Geschäftsanteile laut den vorstehenden Bestimmungen erfolgt mit allen Rechten und Pflichten, die mit diesen Geschäftsanteilen verbunden sind, insbesondere somit auch den Gewinnansprüchen aus dem laufenden Geschäftsjahr und allfälligen Gewinnansprüchen aus Vorperioden, die bisher eine Ausschüttung nicht erfahren haben.

(7) Die Stifter leisten Gewähr dafür, dass die in den vorstehenden Bestimmungen angeführten der Stiftung zugewendeten Geschäftsanteile ihr freies und unbeschränktes Eigentum darstellen und mit keinen Rechten dritter Personen behaftet sind. Darüber hinaus treffen die Stifter hinsichtlich der vorgenannten Geschäftsanteile keine wie immer gearteten Gewährleistungsverpflichtungen.

Das Finanzamt setzte mit getrennten Bescheiden die Schenkungssteuer für die Zuwendungen fest, und zwar (soweit berufungsgegenständiglich)

1) für die Zuwendung durch Josef FK unter Einbeziehung dessen Erwerbes im Verlassenschaftsverfahren nach Johanna FK,

2) für die Zuwendung durch Andreas FK und

3) für die Zuwendung durch Thomas FK.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Zu 1) Im Bescheid seien Zuwendungen besteuert worden, die nicht von Herrn Josef FK stammen, sondern im Wege des Verlassenschaftsverfahrens (nach Johanna FK) unmittelbar der Stiftung zugewendet wurden und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien.

Außerdem sei der Wertansatz für die Beteiligung an der SGmbH nicht richtig ermittelt worden, wobei die Differenz aus der Beteiligungsänderung im Zuge der Einbringung der Kommanditanteile von Andreas und Thomas FK an der SGmbH & Co KG resultiere.

Zu 2) und 3) Der Wertansatz sowie die geänderte Beteiligung zufolge Einbringung der Kommanditanteile von Andreas und Thomas FK an der SGmbH & Co KG in die SGmbH seien unberücksichtigt geblieben.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Zu Punkt 1., 1 Absatz (der zusammengefassten Berufungspunkte "Zurechnung" der Gesellschaftsanteile):

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Entscheidungsgründe in der Entscheidung des UFS zu RV/XXX zu verweisen, wo ausgeführt wird:

Eine Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz 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.

Ebenso wurde in der zitierten Entscheidung dargelegt, warum kein Anwendungsfall des § 9 ErbStG gegeben ist.

Daher sind die der Berufungswerberin gewidmeten Gesellschaftsanteile als von Herrn Josef FK stammend zu werten.

Was den Wertansatz betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit der Ausführung der Zuwendung, das heißt, mit der Übertragung des Stiftungsgutes. Für die Bewertung des übertragenen Vermögens ist gemäß § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend, das hat zur Folge, dass die zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Umstände maßgebend sind. Daher war dem Berufsbegehren insoweit Rechnung zu tragen, als die Einbringung der Kommanditanteile in die SGmbH bei der Berechnung des Wertes der Anteile und die geänderten Beteiligungsverhältnisse zu berücksichtigen waren (zusammengefasste Berufungspunkte 1., 2. Absatz, 2. und 3.).

Damit ergibt sich nachstehende Steuerberechnung:

1) Zuwendung durch Josef FK:

Gemeiner Wert der Anteile an der K.- (wie Bescheid)	19.646.750,00 S
Gemeiner Wert der Anteile an der SGmbH (wie Berufungsvorbringen)	575.619,20 S
Gemeiner Wert der Anteile an der K.-GmbH (wie Bescheid)	1.880.969,00 S
Bargeld	333.000,00 S
Freibetrag gemäß § 14 ErbStG	1.500,00 S
Bemessungsgrundlage (gerundet)	22.437.830,00 S
davon gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 2,5 % ErbSt	560.946,00 S

2) Zuwendung durch Andreas FK:

Gemeiner Wert der Anteile an der K.- (wie Bescheid)	9.823.375,00 S
Gemeiner Wert der Anteile an der SGmbH (wie Berufungsvorbringen)	602.690,00 S
Bargeld	333.000,00 S
Freibetrag gemäß § 14 ErbStG	1.500,00 S
Bemessungsgrundlage (gerundet)	10.757.560,00 S
davon gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 2,5 % ErbSt	268.939,00 S

3) Zuwendung durch Thomas FK:

Gemeiner Wert der Anteile an der K.- (wie Bescheid)	9.823.375,00 S
Gemeiner Wert der Anteile an der SGmbH (wie Berufungsvorbringen)	602.690,00 S
Bargeld	333.000,00 S
Freibetrag gemäß § 14 ErbStG	1.500,00 S
Bemessungsgrundlage (gerundet)	10.757.560,00 S
davon gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 2,5 % ErbSt	268.939,00 S

Linz, am 17. Dezember 2009