

Rückerstattung der Schenkungssteuer bei Auflösung der Privatstiftung

§ 33 lit a ErbStG
1955

Mit dem Erkenntnis des VfGH G 104/04 wurde die Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ in § 33 lit a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben. Daher hat eine Erstattung der Steuer in allen Fällen - aber auch nur dann - stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat die Konsequenz, dass nicht mehr bloß die Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss, aber auch, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat. Es kann nicht zur Erstattung kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird.

UFS 07.11.2011,
RV/1655-W/11

Sorgt ein Stifter durch sein Verhalten dafür, dass die Privatstiftung aufgelöst wird, kann im vorliegenden Fall in freier Beweiswürdigung nicht von einer freiwilligen Herausgabe des geschenkten Geldbetrages ausgegangen werden. Die Schenkungssteuer ist zu erstatten.

Der Berufung wird Folge gegeben und dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG in der Höhe von € 3.494,50 stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 5. Oktober 2006 wurde von Herrn Mag. H. X. die X. Industrie Privatstiftung, nunmehr Stiftung, die Berufungswerberin, errichtet. Der Stifter widmete der Privatstiftung ein Vermögen in der Höhe von € 70.000,-. Der Stiftungszweck wurde im Punkt „Drittens:“ dieser Urkunde wie folgt festgehalten:

1. Zweck der Stiftung ist

a) in erster Linie die Erhaltung und Erweiterung der X. Industrieholding und der zu ihr gehörigen Gesellschaften der so genannten Y-Gruppe, sowie allfälliger weiterer Unternehmungen nach den Grundsätzen und Vorstellungen des Stifters als Grundlage und damit Sicherung der Leistungen an Begünstigte der Stiftung.

Der Stiftungsvorstand hat daher bei der Ausübung von Gesellschafter- oder Aktionärsrechten auf die Festigung und industrielle Weiterentwicklung der Y-Gruppe(Expansion) und allfälliger weiterer Unternehmungen sowie auf eine entsprechende Steigerung des Wertes all dieser hinzuwirken.

Dieser so dargestellte Zweck der Stiftung bedeutet, dass dann, wenn dies die jeweiligen wirtschaftlichen Verhältnisse und Gegebenheiten erfordern, Beteiligungen aufgegeben werden können oder der Erwerb anderer Beteiligungen erfolgen kann;

b) solange der Stifter lebt, dessen Versorgung mit liquiden Mitteln für jeden erlaubten Zweck, insbesondere auch für Zwecke des Erwerbs neuer Unternehmungen oder Unternehmensbeteiligungen, allerdings nur in einem Umfang, der die weitere Erreichung des Stiftungszwecks nicht gefährdet oder gar unmöglich macht;

c) Zuwendungen an die Begünstigten, insbesondere zur Sicherung ihrer Lebensführung und ihres Unterhalts, aber auch die Förderung und Unterstützung der Aus- und Fortbildung der Begünstigten, einschließlich ihrer Altersversorgung; all dies soweit und solange diese Bedürfnisse der Begünstigten nicht anderweitig befriedigt werden können;

d) Zuwendungen an gemeinnützige Vereinigungen für kulturelle, wissenschaftliche und im weitesten Sinn soziale Zwecke - dies unter Berücksichtigung der Interessen der Y-Gruppe;

e) die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestands der Privatstiftung und die Verwaltung des Stiftungsvermögens.

2. Die Privatstiftung ist berechtigt, alle Geschäfte zu schließen und Maßnahmen zu setzen, die zur Erreichung des Stiftungszwecks notwendig oder nützlich sind, insbesondere, aber nicht ausschließlich, im In- und Ausland Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäfte jeder Art zu tätigen, Beteiligungen und Wertpapiere zu erwerben und zu veräußern, Veranlagungen jeder Art vorzunehmen, Zuwendungen entgegen zu nehmen und Schulden einzugehen, die zur Anschaffung, Erhaltung und Verwaltung von Stiftungsvermögen notwendig oder nützlich sind. Eine gewerbsmäßige Tätigkeit darf die Privatstiftung keinesfalls ausüben, es sei denn, eine solche Tätigkeit geht über eine Nebentätigkeit nicht hinaus. Die Privatstiftung darf daher keine Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen oder persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft sein.“

Für diesen Erwerb wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 20. Februar 2007 die Schenkungssteuer mit € 3.494,50 vorgeschrieben.

In dem am 19. Juli 2007 aufgenommenen Protokoll über die Stiftungsvorstandssitzung der Stiftung wurde auszugsweise festgehalten:

„.....

Stiftungszweck ist in erster Linie die Erhaltung und Erweiterung der X. Industrieholding AG und der zu ihr gehörigen Gesellschaften der so genannten Y-Gruppe sowie allfälliger weiterer Unternehmungen nach den Grundsätzen und Vorstellungen des Stifters als Grundlage und damit Sicherung der Leistungen an Begünstigte der Stiftung.

Der Stifter, Mag. H. X., erklärt durch die Mitfertigung dieses Beschlusses, dass dieser primäre Stiftungszweck dadurch nicht mehr erreicht werden kann, dass er der Stiftung jedenfalls nicht die von ihm zur Gänze gehaltenen Aktien an der X. Industrieholding AG zuwenden wird.

Die X. Industrieholding AG, deren Alleinaktionär der Stifter ist, stellt die Holdinggesellschaft für die Konzerngesellschaften der Y-Gruppe dar.

Im Hinblick auf diese Erklärung des Stifters fasst nunmehr der Stiftungsvorstand einstimmig den

BESCHLUSS

Die Stiftung, registriert im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien zu FN 1a, mit dem Sitz in Wien, wird gemäß § 35 Abs 1 Z 4 PSG (Paragraph fünfunddreißig Absatz eins Ziffer vier Privatstiftungsgesetz) im Hinblick darauf aufgelöst, dass der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar ist (§ 35 Abs 2 Z 2 PSG (Paragraph fünfunddreißig Absatz zwei Ziffer zwei Privatstiftungsgesetz)).“

Mit Eingabe vom 28. Jänner 2009 wurde für die Berufungswerberin die Erstattung der anlässlich der Errichtung der Stiftung entrichteten Schenkungssteuer in Höhe von € 3.494,50 gemäß § 33 lit. a ErbStG beantragt. Begründet wurde dieser Antrag wie folgt:

„Die Stiftung, eingetragen im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien unter FN 1a, wurde mit Stiftungsurkunde vom 5.10.2006 errichtet und am 7.12.2006 unter der Firma X. Industrie Privatstiftung in das Firmenbuch eingetragen. Der Stifter, Mag.H=H. X., hat der Stiftung ein Vermögen von EUR 70.000 in bar zugewendet. Die Schenkungssteuer wurde mit Bescheid vom 20.2.2007 (unter der im Betreff genannten Steuer- bzw Erfassungsnummer) in Höhe von EUR 3.494,50 vorgeschrieben und entrichtet. Am 5.6.2007 wurde die Firma von X. Industrie Privatstiftung in Stiftung geändert.

Infolge der entsprechenden Erklärung des Stifters wurde die Stiftung mit Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 19.7.2007 gemäß § 35 Abs 2 Z 2 ErbStG aufgelöst und trat in die Abwicklungsphase.

Nach Ablauf der einjährigen Sperrfrist des § 213 AktG iVm § 36 Abs 2 PSG wurde das Vermögen der Stiftung dem Stifter zurückübertragen.

Da die Auflösung der Stiftung vor dem 27.6.2008 erfolgte, ist die Nichtanwendungsvorschrift des § 34 Z 13 letzter Satz ErbStG nicht anzuwenden und steht die Erstattung gemäß § 33 lit a ErbStG zu.“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien wurde dieser Antrag mit Bescheid vom 8. September 2009 mit der Begründung, dass § 33 ErbStG nur dann zur Anwendung kommt, wenn das gestiftete Vermögen an den Stifter selbst zurückfällt und der Grund für die Herausgabe seine Wurzel in der Stiftung selbst hat und das zugewendete Vermögen gegen den Willen des Beschenkten heraus gegeben werden muss, abgewiesen.

In der gegen diesen Bescheid am 16. September 2009 eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„1. Mangelhafte Bescheidbegründung

Bescheide, die einem Anbringen nicht voll inhaltlich Rechnung tragen, sind gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO zu begründen. Die Begründung eines Bescheides hat Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen. Die Begründung soll sinnvoll gestaltet, in straffer Fassung, aber verständlich, die wesentlichen Erwägungen, die zum Bescheid führten, wiedergeben und solcherart das Ergebnis des Verfahrens und die heizu führenden Gedankengänge nachvollziehbar und nachkontrollierbar darlegen. Dem Gebot zweckmäßiger Gestaltung trägt eine Begründung dann Rechnung, wenn sie in ihrem Aufbau und ihrer Gliederung der Ablauffolge der Gedankenschritte der Behörde bis zur Erlassung des Bescheides entspricht.

Diesen rechtsstaatlichen Anforderungen an die notwendige Bescheidbegründung entspricht der bekämpfte Bescheid nicht. Der bekämpfte Bescheid enthält zwar eine gerade dreizeilige pro-forma Begründung, lässt jedoch nicht erkennen warum im vorliegenden Fall die in der pro-forma Begründung angeführten Voraussetzungen für eine Erstattung nicht vorliegen sollten. Insoferne entspricht der Bescheid nicht den gesetzlichen Voraussetzungen und liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel vor.

2. Voraussetzung für die Erstattung der Schenkungssteuer

Nach der teilweisen Aufhebung des § 33 lit a ErbStG durch das Erkenntnis des VfGH vom 29.4.2005, steht die Erstattung der Schenkungssteuer nicht mehr nur in den Fällen des Widerrufs der Schenkung sondern in allen Fällen zu, in denen das Geschenk unfreiwillig wieder herausgegeben werden muss und die Rückgabe des Geschenkes im ursprünglichen Rechtsgeschäft ihre Ursache hat.

Im vorliegenden Fall hat sich der Stifter zwar in der Stiftungsurkunde nicht das Recht des Widerrufs im Sinne des § 34 PSG vorbehalten. Seine Erklärung, die in der Stiftungsurkunde als primärer Stiftungszweck genannten Unternehmensanteile, die erhalten und erweitert werden sollten, nicht mehr zuwenden zu wollen, bedeutet jedoch, dass der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden kann. Dies ist ein gesetzlicher Auflösungsgrund. § 35 Abs 2 Z 2 PSG zwingt den Stiftungsvorstand - wie eine Widerrufserklärung des Stifters (§ 35 Abs 2 Z 1 PSG) - einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, wenn der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar ist. Es liegt daher entgegen den Andeutungen in der pro-forma-Bescheidbegründung keine Herausgabe des Vermögens mit Willen des Beschenkten vor.

Das Vermögen ist auch unbestritten an den Stifter selbst zurückgefallen. Die Ursache für die Herausgabe bzw Rückgabe des Vermögens liegt ebenfalls im ursprünglichen Stiftungsgeschäft und natürlich dem Privatstiftungsgesetz 1993. Hätte der Stifter die Stiftung nicht errichtet, einen bestimmten Stiftungszweck vorgegeben und kein Vermögen zugewendet, dann wäre das Vermögen nicht nach

der durch seine Willenserklärung gegen den Willen der Stiftung erzwungenen Auflösung an ihn zurückgefallen. An der bloßen Bezeichnung der erzwungenen Vermögensherausgabe als Widerruf kann es nach den Ausführungen des VfGH zur Aufhebung des § 33 lit a ErbStG nicht liegen.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass es sich im vorliegenden Fall auch nicht um einen Sachverhalt handelt, wie er der Berufungsentscheidung des UFS vom 29.11.2006, GZ RV/1651-W/06, zugrundelag. Im vorliegenden Fall wurde das Vermögen ausschließlich bei der Errichtung der Stiftung in der Stiftungsurkunde zugewendet.“

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Seit dem VfGH Erkenntnis v. 2.3.2005, G 104/04 und der Aufhebung der Wortfolge ‚eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb‘ führt jede unfreiwillige Herausgabe der Zuwendung zur Erstattung, sofern die Herausgabepflicht ihre Wurzel in der Zuwendung selbst hat. Demnach führt nach dem bereinigten Gesetzestext weder die (erzwungene) Herausgabe eines Geschenkes noch eine einvernehmliche Rückgängigmachung einer Schenkung zu einer Erstattung, wenn die Ursache nicht in der Schenkung selbst ist.

Laut Stiftungsurkunde hat der Stifter das Mindeststiftungsvermögen von 70.000.- Euro bar eingebracht. Weiters wurde der Stiftungszweck festgelegt.

In der Berufung v. 16.9.2009 werden die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Erstattung der Schenkungssteuer genau angeführt, und auch festgehalten, dass sich der Stifter in der Stiftungsurkunde nicht das Recht des Widerrufs vorbehalten hat.

Eine Privatstiftung kann nicht nur infolge des in der Stiftungserklärung vorbehaltenen Widerrufs (§ 34 PSG) aufgelöst werden. Fällt das Vermögen an den Stifter zurück, kann § 33 ErbStG angewendet werden.

Wird hingegen eine Stiftung aus den im § 35 PSG angeführten anderen Gründen aufgelöst, kann eine Erstattung iSd § 33 ErbStG nicht in Betracht kommen, weil dieser eben zitierte Paragraph ausschließlich auf die Folgen eines Widerrufs ausgerichtet ist (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG, § 33 Tz 26.6).

Der Rückfall des Vermögens an den Stifter auf Grund der Auflösung der Stiftung hatte jedenfalls keinen Grund in der Zuwendung selbst.“

Dagegen wurde in dem als Berufung bezeichneten Schriftsatz vom 24 Mai 2011 eingewendet:

„Die Auflösung der Stiftung erfolgte mit Vorstandsbeschluss vom 19. Juli 2007. Damit ist auf diese Auflösung nach der Übergangsbestimmung des § 34 Abs 1 Z 13 letzter Satz ErbStG noch die Erstattungsbestimmung des § 33 ErbStG anzuwenden.

Nach der teilweisen Aufhebung des § 33 lit a ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof (2.3.2005, G 104/04) steht die Erstattung der Schenkungssteuer nicht mehr nur in den Fällen des Widerrufs der Schenkung sondern in allen Fällen zu, in denen das Geschenk unfreiwillig wieder herausgegeben werden muss und die Rückgabe des Geschenkes im ursprünglichen Rechtsgeschäft ihre Ursache hat.

Im vorliegenden Fall hat sich der Stifter zwar in der Stiftungsurkunde nicht das Recht des Widerrufs im Sinne des § 34 PSG vorbehalten. Seine Erklärung, die in der Stiftungsurkunde als primärer Stiftungszweck genannten Unternehmensanteile, die erhalten und erweitert werden sollten, nicht mehr zuwenden zu wollen, bedeutet jedoch, dass der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden kann. Dies ist ein gesetzlicher Auflösungsgrund. § 35 Abs 2 Z 2 PSG zwingt den Stiftungsvorstand - wie eine Widerrufserklärung des Stifters (§ 35 Abs 2 Z 1 PSG) - einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, wenn der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar ist. Es liegt daher eine Herausgabe des Vermögens gegen den Willen des Beschenkten vor. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Literaturstelle (Dorazil / Taucher, ErbStG, § 33 Tz 26.6), wonach § 33 ErbStG ausschließlich auf die Folgen des Widerrufs ausgerichtet ist und in den Auflösungsfällen des § 35 PSG nicht zur Anwendung kommt, stammt aus der 1. Ergänzungslieferung des zitierten Kommentars, die die vom VfGH hergestellte Rechtslage ab 30.4.2005 noch nicht berücksichtigen konnte. Wie derselbe Kommentar in § 33 Rz 12.3b in der 6. Ergänzungslieferung aufzeigt, kommt nunmehr eine Erstattung der Schenkungssteuer in allen Fällen in Betracht, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Das Vermögen ist unbestritten an den Stifter selbst zurückgefallen. Die Ursache für die Herausgabe bzw Rückgabe des Vermögens liegt im ursprünglichen Stiftungsgeschäft und natürlich dem Privatstiftungsgesetz 1993. Hätte der Stifter die Stiftung nicht errichtet, einen bestimmten Stiftungszweck vorgegeben und kein Vermögen zugewendet, dann wäre das Vermögen nicht nach der durch seine Willenserklärung gegen den Willen der Stiftung erzwungenen Auflösung an ihn zurückgefallen. An der bloßen Bezeichnung der erzwungenen Vermögensherausgabe als Widerruf kann es nach den Ausführungen des VfGH zur Aufhebung des § 33 lit a ErbStG nicht liegen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufung wird beanstandet, dass der Bescheid mangelhaft begründet wäre. Für den Fall, dass die Begründung des Bescheides mangelhaft gewesen wäre, wurde dieser Mangel mit der Berufungsvorentscheidung beseitigt.

Nach § 33 lit. a ErbStG idF BGBl I 2005/26 ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Mit dem Erkenntnis des VfGH vom 2. März 2005, G 104/04, wurde die Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ in § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde am 29. April 2005 unter BGBl I 2005/26 kundgemacht. Mit diesem Tag ist die Aufhebung somit in Kraft getreten.

Nach dem durch die Aufgabe der Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ verbliebenen Gesetzestext hat eine Erstattung der Steuer 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 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.

Im System des Schenkungssteuerrechts ist es gerechtfertigt, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Nach dem bereinigten Gesetzestext kann es also nicht zur Erstattung kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 10 bis 12 zu § 33 ErbStG mit Verweis auf VfGH 2.3.2005, G 104/04).

Nach den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes lag die Verfassungswidrigkeit des § 33 lit. a ErbStG darin, dass diese Gesetzesstelle mit ihrem Abstellen auf die Widerrufsgründe des ABGB in unsachlicher Weise Fälle von einer Erstattung ausschloss, in denen es ebenfalls gegen den Willen des Beschenkten zu einer Rückforderung und Herausgabe des Geschenkes kommt. Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Widerruf wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage noch zu den von § 33 lit. a ErbStG aF erfassten Widerrufsgründen gehört, ist etwa an gesetzliche Herausgabeansprüche Dritter auf Grund von Anfechtungen in- und außerhalb des Insolvenzrechtes, an die Geltendmachung von Willensmängeln, an die Herausgabe im Gefolge eines Rücktrittes wegen Nichtigkeit oder wegen eines unwirksam zustande gekommenen oder unwirksam gewordenen Erwerbes zu denken (vgl. VfGH 2.3.2005, G 104/04).

Die Erklärung des Stifters, nämlich die von ihm zur Gänze gehaltenen Aktien an der X. Industrieholding AG jedenfalls nicht der Stiftung zuzuwenden, führte dazu, dass der Stiftungszweck - nämlich die Erhaltung und Erweiterung der X. Industrieholding AG - nicht mehr erreicht werden konnte. Dadurch, dass der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden konnte, hatte der Stiftungsvorstand nach § 35 Abs. 2 Z. 2 PSG einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen. Durch sein Verhalten hat der Stifter dafür gesorgt, dass es zu einer Auflösung der Stiftung gekommen ist. Da die Auflösung der Stiftung durch ein Verhalten des Stifters herbeigeführt wurde, hat der Stifter dafür gesorgt, dass es zu einer Auflösung der Stiftung kommt und damit zu einer Herausgabe des Vermögens der Stiftung. Der Stifter hatte es hier in der Hand, dafür zu sorgen, dass es zu einer Auflösung der Stiftung kommt. Bei dieser Sach- und Rechtslage kann in freier Beweiswürdigung nicht von einer freiwilligen Herausgabe des geschenkten Geldbetrages ausgegangen werden. Es ist dem Stifter gelungen, obwohl er laut Stiftungsurkunde kein Widerrufsrecht hatte, für eine Auflösung der Stiftung zu sorgen, was mit einem Widerruf der Stiftung vergleichbar ist. Da er sich in der Stiftungsurkunde ein Widerrufsrecht nicht vorbehalten hat, wählte er diesen Weg, der ebenfalls zur Auflösung der Stiftung führte.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass eine freiwillige Herausgabe des geschenkten Geldbetrages nicht erfolgte, sondern die Herausgabe dieses Betrages durch das Verhalten des Stifters ausgelöst wurde. Es liegt eine Herausgabe des Vermögens gegen den Willen der Berufungswerberin vor und hat die Herausgabepflicht, da die Auflösung der Stiftung eine Folge des Verhaltens des Stifters war, ihre Ursache in der Schenkung selbst. Der Erstattungstatbestand des § 33 lit. a ErbStG idF BGBl I 2005/26 ist somit erfüllt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2011