

# Entstehung der Schenkungssteuerschuld

**Erfolgte die Zuwendung eines Geldbetrages nicht aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung, entstand vor Aufhebung des ErbStG eine Schenkungssteuerschuld. Die mit Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden**

**§§ 1, 3, 12 ErbStG  
1955**

UFS 18.12.2012, GZ  
RV/2765-W/07

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, (Bw.), wurde mit Notariatsakt vom 06.09.2001 gegründet. Stifter sind Herr A., geb. am aaa, Frau B., geb. bbb, (nunmehr D.) und die C1 (fortan C. genannt)

In Punkt 4 dieser Urkunde wird der Stiftungszweck wie folgt definiert.

*(4) Zweck der Stiftung ist insbesondere:*

*(a) Die Unterstützung, Ausbildung, Fortbildung, Vorsorge für den Lebensunterhalt sowie Vorsorge für Notlagen der Begünstigten mit dem Stiftungsvermögen sowie mit den Erträgen desselben sowie die Sicherung des Stiftungsvermögens.*

*(b) Die Anlage und die Verwaltung des Vermögens der Privatstiftung im Interesse und zu Gunsten der Begünstigten.*

*(c) Die Vornahme von Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung und/oder aus den Erträgen desselben an die Begünstigten.*

*(d) Die Errichtung von und die Beteiligung an Gesellschaften und sonstigen in- und ausländischen Rechtssubjekten.*

*(e) Ausgenommen sind jedoch Bank- und Börsengeschäfte im Sinne des Bankwesengesetzes.*

*(f) Weiterer Zweck der Stiftung ist die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums allfällig in die Stiftung eingebrachter Kapitalgesellschaftsanteile und Unternehmen.*

*Die Stiftung ist darüber hinaus - soweit es zur Erreichung des Stiftungszweckes erforderlich und/oder nützlich erscheint - berechtigt, bewegliche und unbewegliche Vermögenswerte jeder Art im In- und Ausland zu erwerben, zu erhalten, zu verwalten und zu veräußern sowie Rechtsgeschäfte jeglicher Art, dies auch mit den Stiftern, einzugehen sowie Zuwendungen entgegenzunehmen.*

I.) Mit Nachstiftungsurkunde vom 30.03.2004 widmete die C. der Bw. einen weiteren Geldbetrag idHv € 91.685,47 und erklärte, dass dieser Geldbetrag der Bw. bereits überwiesen worden ist.

Mit beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 25.11.2005 eingelangten Anbringen ersuchte die Bw. die Bezug habende Steuererklärung zu berichtigen. Als Begründung dazu wurde im Wesentlichen angeführt: Bei der „Überweisung“ in der Höhe von € 91.685,74 würde es sich um keine Nachstiftung sondern um eine Gewinnausschüttung an die Bw. handeln. Der Begriff Gewinnausschüttung sei von den Stiftern mit dem Begriff Nachstiftung verwechselt worden. Der Nachweis der Gewinnausschüttung würde sich aus den amerikanischen Steuererklärungen der C. aus dem Jahre 2002 und 2004 ergeben.

Dieser Sachverhalt wäre für den Stiftungsvorstand erst am 26.09.2005 hervor gekommen. Da ihm erst ab diesen Tag die Bezug habende amerikanische Steuererklärung zur Kenntnis gelangte. Er hätte keinen Einblick in die Bücher und Steuerklärungen der C. davor gehabt. Erst im Zuge der Rückforderung dieses Geldbetrages wäre richtiggestellt worden, dass es sich bei der Zuwendung um Gewinnausschüttungen gehandelt hätte.

Dieser Umstand wäre von der Bw. nunmehr in der Form richtig gestellt worden, dass zum 01.01.2002 die Aktien der C. der Bw. geschenkt worden wären. Somit wäre -zwar rückwirkend- die Bw. 100% Gesellschafter der C. gewesen.

Die Bw. hätte, wider ihren Willen, das Geldgeschenk herausgeben hatte müssen. Es wäre am 26.09.2005 zur Rückforderung dieses Geschenkes gekommen.

Vorgelegt wurde:

Kopien der amerikanischen Steuererklärungen der C. . aus den Jahren, 2002, 2004, nicht übersetzt, undatiert, unterfertigt vom steuerlichen Vertreter der C.

Anbot: Ergänzung zur Stiftungszusatzurkunde der Bw. vom 04.10.2005, in Form eines Notariatsaktes, mit welcher der Stifter A. der C. die Wortmarke u widmete und mit welcher er seine Aktien an der C. einbrachte, mit der Erklärung dass die Übergabe der Aktien bereits am 01.01.2002 erfolgt ist, und dass die Erträge daraus bereits geflossen und versteuert worden wären.

Annahmeerklärung in Form eines Notariatsaktes vom 23.11.2005 der Ergänzung zur Stiftungszusatzurkunde der Bw. vom 04.10.2005 mit welcher das vorgenannte Angebot von den Stiftungsvorständen angenommen wurde, und festgestellt wurde und dass

diese das gegenständliche Stiftungsvermögen bereits mit Stichtag 01.01.2002 für die Stiftung übernommen hatten. Als Beweis dafür wurde auf die in Kopie vorgelegte amerikanische Steuererklärung für das Jahr 2004 hingewiesen.

Das Finanzamt schrieb mit Bescheid vom 17.03.2006 für die, mit Nachstiftungsurkunde vom 30.03.2004, erfolgte Zuwendung von € 91.685,47 die Schenkungssteuer mit € 4.584,30 vor.

Als Begründung dazu wurde angeführt, es wäre Wille der Vertragspartner gewesen, der Bw. mit der o.a. Nachstiftung weiteres Vermögen zu widmen.

Dagegen erhob die Bw. fristgerecht Berufung. Sie beantrage die Festsetzung der Schenkungssteuer mit € 0,00, im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Im zu beurteilenden Fall würde es sich um keinen nachträglich hervorgekommenen Motivirrtum handeln, sondern um einen Irrtum, der bereits bei Beschluss des Rechtsaktes vorhanden war .A. und B. hätten bereits mit Unterfertigung der amerikanischen Steuererklärungen bekannt gegeben, dass 100% der Geschäftsanteile der C. im Eigentum der Bw. stehen. Diese Steuererklärungen würden den wahren wirtschaftlichen Gehalt der streitverfangenen Zuwendung widerspiegeln. Da dem Stiftungsvorstand diese Urkunden nicht vorlagen, wäre es zu dem aufgezeigten Irrtum gekommen. Die vorgenannten waren sich nicht bewusst, dass es sich bei der Zuwendung von Gewinnausschüttungen um keinen Kapitaltransfer sondern um einen Ertragstransfer handeln würde. Beide wären Kaufleute, welche mit dem österreichischen und dem amerikanischen Steuerrecht nur in üblicher Form vertraut gewesen wären. Die Begriffe Ausschüttung und Nachstiftung wären für beide rechtlich nicht unterscheidbar gewesen.

Der Vorstand der Stiftung hätte bis zum 26.09.2005 keinen Einblick in die Bücher und Steuererklärungen der C. gehabt und hätte daher die Nachstiftungsurkunde entgegengenommen und (aus seiner damaligen Sicht) die Nachstiftungen ordnungsgemäß erklärt. Es wäre für ihn einzig der Geldfluss und nicht dessen Titel maßgeblich gewesen.

Die Geschenkherausgabe wäre dadurch erfolgt, dass auf Anweisung des Stiftungsvorstandes folgende Umbuchung durchgeführt wurde Stiftungskapital an Gewinnvortrag:€ 91.685,47 und das prüfende Stiftungsorgan diese anerkannte:

Diese Berufung wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien, als unbegründet ab. Als Begründung dazu führte es aus, dass die Steuerschuld iSd § 12 ErbStG im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung- nämlich am 30.03.2004- entstanden wäre, woran nachträgliche Parteienvereinbarungen nichts zu ändern vermögen. Die einmal entstandene Steuerschuld könne nur durch einen steuervernichtenden Tatbestand iSd § 33 ErbStG wegfallen.

Im Übrigen wurde auf den Inhalt der abweisenden Berufungsvorentscheidung, im Zusammenhalt mit der Berufung gegen den, den Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO Abs.1 lit.b BAO bzw. Erstattung gemäß § 33 lit.a ErbStG 1955 abweisenden, Bescheid verwiesen, welcher wie folgt lautet:

Für die Übertragung von Aktien wäre ein Notariatsakt erforderlich Daher wären für die Übertragung der Geschäftsanteile die Notariatsakte vom 04.10.2005 (Anbot der Geschäftsanteile durch A. ) und vom 23.11.2005 (Annahme dieses Anbots durch die Bw.) maßgeblich. Erst mit diesen Notariatsakten wurde sich der Schenkungswille des Zuwendenden und der Annahmewillen der Empfängerin bzw. die Vermögensverschiebung manifestieren und könnte die Zuwendung der Anteile als ausgeführt gelten. Die in diesen Notariatsakten hinein geschriebene Rückwirkung des Zeitpunktes der Ausführung der Zuwendung mit 01.01.2002 könne an der erst später entstandenen Schenkungssteuerschuld nichts ändern.

Dagegen stellte die Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag an den UFS, als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Berufungssenat und die zeugenschaftliche Einvernahme von B. und A. zu Beweissthema: „dass der Sachverhalt entsprechend der obigen Berufungsschrift richtig und vollständig ist“

Im Zusammenhalt mit dem Inhalt der o.a. Berufungsvorentscheidung wurde festgehalten, dass sich sämtliche Geschäftsanteile der C. bereits seit 01.01.2002 im Eigentum der Bw. befunden hatte. Bei dem verfahrensgegenständlichen Geldbetrag würde es sich somit um eine Ausschüttung handeln, das würde sich auch aus der amerikanischen Steuererklärung (Formular 1120 Tabelle M-2, Punkt 5“Ausschüttungen bzw. Formular 1042- S) ergeben Zum Zeitpunkt der Zuwendung dieses Geldbetrages, am 30.03.2004, wäre seitens der C. kein Schenkungswille vorgelegen. Daher wäre auch keine Schenkungssteuerschuld entstanden.

Die Übertragung von Aktien wäre nicht an einen Notariatsakt gebunden. Es wäre in den Notariatsakten vom 04.10.2005 und vom 23.11.2005 lediglich der Sachverhalt richtig gestellt worden und keine rückwirkende Vereinbarung für den 01.01.2002 getroffen worden.

Mit Schreiben vom 04.10.2007 teilte die Bw. mit, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien ihr mittlerweile für die Übertragung der Aktienanteile des A. die Schenkungssteuer mit € 11.221,70 vorgeschrieben hat. Somit würde das Finanzamt anerkennen, dass die Schenkungssteuerschuld für die Zuwendung dieser Aktienanteile mit 01.01.2002 entstanden ist.

Mit dem nachstehenden Vorhalt des UFS vom 06.03.2012 wurde der Bw. folgendes entgegengehalten:

*Gingen die 100% Geschäftsanteile des A. an der C. tatsächlich bereits mit 01.01.2002 in das Vermögen der Bw. über bzw. erfolgte die Ausführung dieser Zuwendung tatsächlich schon am 01.01.2002 oder wurde dieser Zeitpunkt als Zeitpunkt des Vermögensüberganges rückwirkend fingiert, indem in das Anbot des A. vom 04.10.2005 seine 100% Geschäftsanteile an der C. in das Vermögen der Bw. zu übertragen bzw. in die korrespondierende Annahmeerklärung der Bw. vom 23.11.2005 (Beilage 11), in Anpassung an den Inhalt der amerikanischen Steuererklärung, hineingeschrieben wurde, dass die Übergabe der Aktien durch A. an die Bw. bzw. die Annahme der Aktien durch die Bw. bereits am 01.01.2002 erfolgt ist ? (vgl. Seite 3 Pkt.3.4 des Antrages vom 23.11.2005)*

*Wem gegenüber haben die Bevollmächtigten der C. anlässlich der Abfassung der amerikanischen Steuererklärungen für das Jahr 2002 zur Kenntnis gebracht, dass die in Rede stehenden Geschäftsanteile bereits am 01.01.2002 (von A. ) in das Vermögen der S übertragen worden sind?*

*Woraus genau soll aus den beigebrachten amerikanischen Steuererklärung der C. für das Jahr 2002 hervorgehen, dass es sich bei den in Tabelle M-1 des Formulars 1120 angeführten Beträgen um Ausschüttungen handelt, welche der S für ihre 100% Anteile an der C. zustehen? bzw. dass es sich bei diesen Ausschüttungen um die verfahrensgegenständlichen nachgestifteten Geldbeträge handelt?*

*Beweismittel.*

*Es wird um Vorlage nachstehender Beweismittel ersucht:*

*Stiftungsurkunde vom 06.09.2001*

*Beglaubigte Übersetzung der beigebrachten amerikanischen Steuererklärungen (laut Akteninhalt war der Vertreterin der Berufungswerberin bereits am 02.02.2006 mitgeteilt worden, dass im Falle der Einbringung eines Vorlageantrages beim UFS eine solche Beibringung erforderlich ist)*

*Sollten die 100% Geschäftsanteile des A. an der C. in das Vermögen der Bw. tatsächlich schon am 01.01.2002 übertragen worden sein, so wird um die Vorlage allfälliger Beweismittel ( z.B. Nachstiftungsurkunde ) ersucht.*

*Es wird um Vorlage allfälliger Beweismittel ersucht, aus denen hervorgeht, dass die Rückforderung der verfahrensgegenständlichen Geldbeträge durch die C. gegen den Willen der Bw. erfolgte und dass es aufgrund dieser Rückforderung zu einer Herausgabe dieser Geldbeträge gekommen ist, wodurch die C. diese Geldbeträge in wirtschaftlicher Hinsicht zurück erhalten hat.*

Dem UFS wurde von der Bw. im Wesentlichen folgendes vorgelegt:

Stiftungsurkunde der Bw.

Beglaubigte Übersetzung des Formblattes 1042-S der amerikanischen Steuererklärung der SWS für das Jahr 2002, aus welcher hervorgeht, dass das Nettoeinkommen der C. 348.700 \$ beträgt und dass dafür die einbehaltene Bundessteuer \$ 52.305 beträgt. Als abzugsverpflichtete Person war die C. angeführt worden, als Empfänger die Bw.

Beglaubigte Übersetzung des Formblattes 5472 der amerikanischen Steuererklärung für das Jahr 2002

Zahlungsbelege, aus welchen hervorgeht, dass die SWS unter Bezugnahme auf das Formblatt 1042-S der Bank of Amerika am 18.06.2002 8823,53 \$ und am 23.09.2002 22.500,00 \$ am Steuern überwiesen hatte.

Beglaubigte Übersetzung des Formblattes 1120 sowie der Anhänge M1 und M2 woraus hervorgeht, dass im Jahr 2002 der Saldo Anfang 2002 \$ 94.056 betrug, der Nettogewinn \$ 253.413 betrug und Ausschüttungen von \$ 348.700,00 (historischer Umrechnungskurs. € 300.000,00) vorgenommen wurden

(Nicht übersetzte) Mitteilung der Bank of Amerika vom 2.2.2006 wonach die C. den gesamten angefallenen Steuerbetrag von \$ 52.305,00 im Jahr 2000 entrichtet hat.

Mit Schreiben vom 03.08.2012 wurde die zeugenschaftliche Einvernahme des E. beantragt, mit der Begründung, dass dieser, als vormaliges Mitglied des Stiftungsvorstandes, über alle Belange der Bw. informiert ist, und die Fragen über den Übergang der Geschäftsanteile, die Kenntnis der Bw. davon, sowie über die Rückforderung und Herausgabe der Geldbeträge beantworten kann. In diesem Schreiben wurde auch auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat verzichtet. Zudem wurde auf die zeugenschaftliche Einvernahme des A. mit Schreiben vom 11.09.2012 verzichtet. Hintergrund dieses Verzichtes war, dass A. dem Vertreter der Bw. erklärte, dass E. , als damals zuständiges Mitglied des Stiftungsvorstandes, über die Widmung der Geldbeträge bzw. über die Übertragung der Aktienanteile in das Eigentum der Bw., besser Bescheid wissen würde.

Mit Schreiben vom 05.11.2012 erklärte der als Zeuge geladene E. sein Entschlagsrecht gemäß § 171 BAO in Anspruch zu nehmen, mit der Begründung, dass ihn als Steuerberater der Bw. sowie der Stifter Verschwiegenheitsverpflichtungen treffen, von welchen er von den genannten Personen nicht entbunden worden ist.

In der am 15. November 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung gab der Vertreter der Bw. nochmals den Verzicht auf die zeugenschaftliche Einvernahme des A. zu Protokoll

Die Frage: *“Wie gibt es das, dass 100% Anteile eines Unternehmens nahezu vier Jahre im Eigentum einer Stiftung steht, ohne dass der Vorstand etwas davon bemerkt?“* beantwortete der Vertreter der Bw mit: *„Das kann ich auch nicht sagen“*.

Er ersuchte die, von der Verhandlungsleiterin an ihn gerichtete Fragen: *“Nun handelt es sich sowohl bei der C. als auch um A. und B. um die Stifter der Bw. Dazu kommt, dass die beiden letztgenannten zum 01.01.2002 President und Treasurer bzw. Vizepräsident und Sekretary der C. waren. Dazu kommt, dass die Bw.- ihren Aussagen nach-als die alleinige Gesellschafterin zu gelten hat. Aus welchen Grund also sollte die Bw. keinen Zugang zu den Steuererklärungen haben bzw. warum erlangte sie davon erst so spät Kenntnis?“* und *„Woraus sehen Sie aus den beigebrachten Steuererklärungen, dass 100% Anteile der C. bereits ab 01.01.2002 im Eigentum der Bw. gestanden sind?“* an D. (vormals B. ) zu stellen, welche vom UFS als Zeugin zum Beweisthema *„Umstände und Beweggründe des der Zuwendung von € 91.685,74 durch die C. an die Bw.“* geladen worden war.

Er erklärte, zu den, im Berufungsverfahren beigebrachte Teilen der Steuererklärungen der SWS für das Jahr 2002 nichts mehr ausführen zu wollen und bestätigte, dass als Beweismittel dafür, dass die Bw. den verfahrensgegenständlichen Geldbetrag, gegen ihren Willen, an die SWS herausgeben musste, die vorstehend angeführte Umbuchung (*Gewinnvortrag an Stiftungskapital: € 91.685,74*) anzusehen ist.

Die Vertreterin der Amtspartei verwies auf den Inhalt der Bezug habenden Berufungsvorentscheidung, und erklärte, dass aus den beigebrachten Beweismitteln nicht ersichtlich wäre, dass die Bw. zum 01.01.2002 100%ige Gesellschafterin der C. gewesen ist. Darauf ließe auch der Umstand schließen, dass E. von der Bw. nicht von seiner Amtsverschwiegenheit entbunden worden ist.

Der Vertreter der Bw. legte daraufhin zwei Schreiben datiert mit 07.08.2012 vor, aus welchen ersichtlich ist dass der Vorstand der Bw. Mag. Erich Stachl von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden hatte.

D. , (vormals B. ), erklärte als, Zeugin einvernommen,:

A. hatte in der C. seit deren Gründung die Funktion des Oberhauptes der Geschäftsführung und der Finanzverwaltung und sie selbst die Funktion der Vertreterin und der Schriftführerin inne. Abgesehen davon, dass nur A. zeichnungsberechtigt war, hatte sie zum größten Teil über sämtliche Geschäftsvorgänge der C. Bescheid gewusst. Es wäre bereits seit der Gründung der SWS geplant gewesen, dass S. seine 100% Aktienbeteiligung an der C. der Bw. überträgt. Bei der C. handelt es sich um eine private Aktiengesellschaft deren Aktien nicht öffentlich angeboten worden sind. Die im Formular 5472 angegebenen 25% Eigentumsanteil der Bw. bedeuten lediglich, dass an der SWS eine ausländische Beteiligung von 25% und mehr gegeben war. Tatsächlicher Anteilseigner war A. . Diese Aktienübernahme der Bw. wäre bereits mit dieser im Jahre 2001-anlässlich der Firmengründung abgeklärt worden. Dazu müsse es auch Unterlagen bzw. eine Bezug habende geschäftliche Korrespondenz geben.

Die Frage: „*Wurden die gewidmeten Geldbeträge von der C. zurück gefordert? Wenn ja-warum und in welcher Form?*“ beantwortete sie folgendermaßen:“ *Die Geldbeträge wurden zurückgefordert nachdem entdeckt wurde, dass diese Geldbeträge irrtümlich in Österreich in Form einer Schenkung zugewendet wurden. Diese Rückforderung war schon allein aus steuerlichen Gründen notwendig. Eine Schenkung hätte in Amerika höher versteuert werden müssen. Schon um den Ärger mit dem Finanzamt aus dem Weg zu gehen, war eine Rückforderung unbedingt erforderlich“.*

Die Frage: „*Nun handelt es sich sowohl bei der C. als auch um A. und B. um die Stifter der Bw. Dazu kommt, dass die beiden letztgenannten zum 01.01.2002 Vizepräsident und Treasurer bzw. Vizepräsident und Sekretary der C. waren. Dazu kommt, dass die Bw. - ihren Aussagen nach-als die alleinige Gesellschafterin zu gelten hat. Aus welchen Grund also sollte die Bw. keinen Zugang zu den Steuererklärungen haben bzw. warum erlangte sie davon erst so spät Kenntnis?*“ beantwortete sie wie folgt:“ *Grundsätzlich war die Zugangsmöglichkeit zu den Steuererklärungen zu jedem Zeitpunkt gewesen. Die Steuererklärungen sind in Österreich aufgelegt.“*

Nach Einsichtnahme in die beigebrachten Steuererklärungen stellte sie fest, dass aus diesen zwar nicht direkt erkennbar wäre, wem die 100 % Anteile an der C. gehören, aus der Textierung der Überschrift des Formulars 1042 der amerikanischen Steuererklärung für das Jahr 2002 gehe aber eindeutig hervor, dass die Firma im ausländischen Besitz gewesen ist. Bei den, im Formular 5472 der amerikanischen Steuererklärung angeführten 25% Anteil der Bw. an der C., wäre es lediglich um die Information gegangen, ob eine amerikanische Aktiengesellschaft 25% und mehr Anteile im Ausland hat.

Die Fragen des Vertreter der Bw:“*Im beglaubigten übersetzten vorliegenden Formblatt 5472 wird im Teil II 1 A Name und Adresse des direkt mit einen 25 %igen Anteil beteiligter ausländischer Gesellschafter Bw. Wenn im Jahr 2002 A. Eigentümer oder Miteigentümer der Aktien der C. gewesen wäre, wäre er dann in dieser Position ebenfalls angeführt? bzw.“ Wenn Herr E. erschienen wäre, hätten sie ihm dann von einer allfälligen Verschwiegenheitspflicht entbunden?*“ wurden von der Zeugin bejaht.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamtes, wann die Steuererklärung für das Jahr 2002 den amerikanischen Behörden vorgelegt worden ist, erklärte sie, dass die Steuererklärung spätestens am 15. April 2003 abgeben werden musste.

Abschließend beantragte der Vertreter der Bw. der Berufung Folge zu geben und beantragte die Vertreterin des Finanzamtes die Berufung abzuweisen.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die im zu beurteilenden Fall maßgeblichen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG 1955), sowie der Bundesabgabenordnung, (BAO), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen Schenkungen unter Lebenden. (§ 1 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

Als Schenkung im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt

Jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (§ 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

Jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.(§ 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

Die Steuerschuld entsteht

Bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

Den Einlassungen der Bw. nach, erfolgte die Übertragung der 100% Aktienanteile des A. an der C. , in schenkungssteuerrechtlich relevanter Weise, bereits mit 01.01.2002, indem der Vorstand der Bw. diese Anteile für die Bw. übernommen hatte und der Zuwen-

dende diese Eigentumsübertragung nachträglich in der Form bestätigt hatte, dass er die amerikanischen Steuererklärungen für das Jahr 2002, von dem, dazu berechtigten, steuerlichen Vertreter nachträglich unterfertigen ließ. Die Schenkungssteuerschuld für diese Übertragung wäre somit bereits am 01.01.2002 entstanden. Dagegen würde es sich bei der Widmung von € 91.685,74 um eine Überweisung der Gewinnausschüttung der C. für das Jahr 2004 an die Bw. handeln, worauf diese als deren 100% ige Gesellschafterin ein Recht gehabt hätte. Somit wäre dafür die Festsetzung der Schenkungssteuer mit dem bekämpften Bescheid zu Unrecht erfolgt.

Laut der Bw. wäre diese Ansicht von der Amtspartei dadurch bestätigt worden, indem diese der Bw. ,für die mit Notariatsakten vom 04.10.2005 bzw. 23.11.2005 erfolgten Widmung der 100% Aktienanteile an der C. , die Schenkungssteuer mit € 11.212,70 vorgeschrieben hat.

Dazu ist festzustellen:

Wenn feststehen würde, dass der Bw. bereits am 01.01.2002 die ins Treffen geführten Aktienanteile auf eine, in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht, maßgeblichen Weise, zugewendet worden sind, so hätte dieses zu Folge gehabt, dass für die Übertragung dieser Aktienanteile die Schenkungssteuerschuld bereits am 01.01.2002 entstanden wäre und dass die Bw., als 100% ige Gesellschafterin, auf die Überweisung eines Betrages, welcher in der der amerikanischen Steuererklärung der C. für den Zeitraum 01.01.2004 bis 31.12.2004 als Gewinnausschüttung bezeichnet worden wäre, ein Anrecht gehabt hätte. Daher wäre die Zuwendung eines solchen Betrages nicht nach dem ErbStG 1955 zu besteuern gewesen wäre.

Dazu ist zu erwägen:

In § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 wird die freigiebige Zuwendung der Schenkung des bürgerlichen Rechtes in schenkungssteuerpflichtiger Hinsicht gleichgestellt. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendenden und Bedachten über diese Bereicherung, bei der freigiebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. ( z.B. VwGH 24.05.1991, 89/16/0068).

Bei Schenkungen unter Lebenden und bei freigiebigen Zuwendungen entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung bzw. eine freigiebige Zuwendung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt.

Unternehmensanteile können sowohl Gegenstand einer Schenkung als auch einer freigiebigen Zuwendung sein. (VwGH 11.02.1980, 3132/78)

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können grundsätzlich den Tatbestand des § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 erfüllen.

Die Erfüllung einer Verpflichtung aus einem wegen eines Formmangels ungültigem Rechtsgeschäft stellt in der Regel keine freigiebige Zuwendung dar. ( VwGH 07.11.1963,1907/62)

Die Schenkung eines Forderungsrechtes (so auch die Übertragung von Aktienanteilen) ist ausgeführt, wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wurde. ( BFH 20.01.2005, II R 20/03).

Die Übereignung von Aktien bildet ein Erwerbsgeschäft, das nach sachenrechtlichen Bestimmungen eine auf die Eigentumsübertragung gerichtete Willenseinigung der Vertragsteile als Titel (§ 424 ABGB) und ausserdem die rechtliche Übergabe und Übernahme erfordert. (§ 425 ABGB) Der Traditionsakt muss §§ 426 ff entsprechen. (Schiemer Handkommentar zum österreichischen Recht, Band 21 AktG 2.Auflage § 10, Rz 2.3; § 61 Rz. 4.1)

Somit ist- in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht- für die Ausführung der Zuwendung von Aktien nur eine Übereignung, in der o.a. Form maßgeblich. Hingegen ist der einseitige Wille des Zuwendenden den Bedachten zu bereichern nicht ausreichend.

Abgesehen davon, dass die Bw. keinen Beweis erbringen konnte, dass die in § 426 ABGB gebotene körperliche Übergabe der verfahrensgegenständlichen Aktienanteile an ihren Vorstand tatsächlich bereits zum 01.01.2002 erfolgt ist, kann in der ins Treffen geführten Veranlassung der nachträglichen Unterfertigung der Steuererklärung der C. für das Jahr 2002, durch den dazu befugten steuerrechtlichen Vertreter für das Jahr 2002, in welcher die Bw. als Empfängerin der Gewinnausschüttung im Betrage von umgerechnet € 300.000,00 für das Jahr 2002 und als 25% ige Anteilseignerin genannt ist, nicht als Titel iSd § 424 ABGB zur Übertragung des Eigentumsrechtes an Aktien (sei es nun zu 25% oder zu 100%) angesehen werden.

Im zu beurteilenden Fall kann somit von einer formgerechten Abtretung von Aktienanteilen, in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht, keine Rede sein. Die Ausführung der Zuwendung iSd §12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 kann daher nicht als am 01.01.2002 erfolgt angesehen werden. Daraus folgt, dass zu diesem Zeitpunkt keine Schenkungssteuerschuld für die Übertragung von Aktien entstanden ist.

Aus dem Umstand, dass mit dem Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern vom 18.09.2007 (welcher im Übrigen nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist) der Bw., als Zuwendungsempfängerin, für die, mit den Notariatsakten vom 04.10.2005 und vom 23.11.2005 erfolgten, Übertragung der gesamten Aktien der C. , die Schenkungssteuer im Betrage von € 11.212,70 vorgeschrieben wurde kann nicht geschlossen werden, dass als Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung bereits der 01.01.2002 angesehen wird.

Zur Aussage der Zeugin, es wäre bereits seit der Gründung der SWS geplant gewesen, dass A. seinen 100% igen Aktienanteil an der C. der Bw. überträgt bzw. es wäre diese Aktienübernahme bereits im Jahr der Gründung (2001) abgeklärt worden, wofür es Unterlagen bzw. eine Bezug habende Korrespondenz geben müsste, ist festzustellen:

Es ist unbestritten, dass es sich bei der C. sowie bei A. und der Zeugin um die Stifter der Bw. handelt und dass A. die Leitung der Geschäftsführung sowie der Finanzverwaltung der C. und die Zeugin die Vertretung der Leitung der Geschäftsführung innehatten und haben. Im Hinblick auf diese wirtschaftlichen und rechtlichen Verflechtungen ist- im Hinblick auf den vorstehend genannten Stiftungszweck- die von der Zeugin behauptete Planung der Übertragung durchaus glaubhaft.

Jedoch kann die Planung bzw. die Abklärung der Übertragung von Aktien nicht einer formgerechten Aktienübergabe gleich gesetzt werden. Im Übrigen legte die Bw. auch keine Beweismittel vor, woraus die Richtigkeit der Behauptungen der Zeugin hervor gegangen wäre.

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen kann, in schenkungssteuerrechtlichen Hinsicht, selbst wenn als erwiesen anzusehen wäre, dass die verfahrensgegenständlichen Aktienanteile der Bw., in der von ihr beschriebenen Art und Weise, am 01.01.2002 tatsächlich zugekommen sind, nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. diese Aktienanteile zu diesem Stichtag formgerecht geschenkt worden sind. Daher erfolgte die, für die Entstehung der Schenkungssteuerschuld maßgebliche, Ausführung der Zuwendung nicht zu diesem Stichtag. Die Bw. konnte daher- in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht- nicht als 100% ige Gesellschafterin der C. gelten, welche ab 01.01.2002 auf Gewinnausschüttungen dieses Unternehmens einen Anspruch hatte.

Allerdings kann, aus folgenden Gründen, nicht als erwiesen angesehen werden, dass der Vorstand der Bw.- wie von ihr behauptet- die 100% Anteile des A. an der C. bereits am 01.01.2002 für die Bw. übernommen hat, jedoch erst nahezu vier Jahre später, durch Einsicht in die Steuererklärung der C. für das Jahr 2002, davon Kenntnis erlangen konnte, dass die Bw. zu 100% Gesellschafterin der C. ist, weil er vorher keinen Zugriff auf diese Steuererklärung gehabt hatte:

Im Hinblick auf die mit der Übertragung von Aktien einhergehenden Übertragung von Rechten und Pflichten widerspricht es jeglicher Lebens- und Amtserfahrung, dass jemand einen 100% igen Aktienanteil an einem Unternehmen, ohne gültigen Rechtstitel und ohne zeitnah zum erforderlichen Traditionsakt iSd § 426 ABGB die Übertragung der Anteile schriftlich festzuhalten, in sein Eigentum bzw. in das Eigentum der, von ihm vertretenen, Person übernimmt.

Es ist auch- im Hinblick auf die mit der Übertragung von Aktien einhergehenden Übertragung von Rechten und Pflichten- nicht nachvollziehbar, dass jemand, nachdem er 100% Aktienanteile an einem Unternehmen für sich bzw. für die von ihm vertretene Person übernommen hat, über einen Zeitraum von nahezu vier Jahren hindurch nicht bemerkt bzw. es nicht einmal für möglich hält, zu 100% Gesellschafter dieses Unternehmens zu sein. Selbst der Vertreter der Bw. konnte in der mündlichen Berufungsverhandlung keinen Grund nennen, warum so etwas möglich sein konnte.

Zudem kann nicht davon ausgegangen werden, dass dem Vorstand die Steuererklärung der C. für das Jahr 2002, in welcher der Betrag von € 300.000,00 als Gewinnausschüttung und die Bw. als 25% Anteilseignerin bezeichnet worden ist, erst am 26.09.2005 vorgelegen ist. Die Aussage der Zeugin: *„Grundsätzlich war die Zugangsmöglichkeit zu den Steuerklärungen zu jedem Zeitpunkt gegeben gewesen. Die Steuerklärungen sind in Österreich aufgelegt auf die Frage: „Nun handelt es sich sowohl bei der C. als auch um A. und B. um die Stifter der Bw. Dazu kommt, dass die beiden letztgenannten zum 01.01.2002 President und Treasurer bzw. Vizepräsident und Sekretary der SWS waren. Dazu kommt, dass die Bw. -ihren Aussagen nach- als die alleinige Gesellschafterin zu gelten hat. Aus welchen Grund also sollte die Bw. keinen Zugang zu den Steuerklärungen haben bzw. warum erlangte sie davon erst so spät Kenntnis?“* erscheint glaubhaft, aufgrund der dargestellten wirtschaftlichen und rechtlichen Verflechtung zwischen der Bw., als Privatstiftung und der SWS sowie A. und B. als Stifter einerseits und zwischen der C. , als Unternehmen für Internetmarketing, und A. , als deren Leiter der Geschäftsführung und Finanzverwaltung und der Zeugin, als Vertretung des letztgenannten, andererseits.

Im Übrigen ist es naheliegend, dass der Vorstand., im Falle einer durch ihm, im Namen der Bw. am 01.01.2002 erfolgten Aktienübernahme, die Beischaffung dieser Steuerklärung, zeitnah zum Übernahmezeitpunkt veranlasst hätte, zumal ihm dieses, im Rahmen der ihm gemäß § 17 Privatstiftungsgesetz auferlegten Sorgfaltsverpflichtung, im Hinblick auf die dargestellte wirtschaftliche und rechtliche Verflechtung der Beteiligten und auf den Zweck der Stiftung, zumutbar gewesen wäre.

Aus den vorstehenden Erwägungen heraus, wird, im Rahmen der im Abgabenverfahren geltenden freien Beweiswürdigung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, welche alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, davon ausgegangen, dass der Vorstand der Bw. am 01.01.2002 tatsächlich keine Aktienanteile für die Bw. an sich genommen hatte. Erst durch Einsichtnahme in die amerikanische Steuererklärung der C. für das Jahr 2002 stellte er fest, dass in dieser Erklärung der, mit Nachstiftungsurkunde vom 06.05.2002 der Bw. gewidmete Geldbetrag von € 300.000,00 als Ausschüttung bezeichnet und versteuert worden ist. In Angleichung dieses Inhaltes wurde daher die längstens geplante Übertragung der 100% Aktienanteile mit den Nachstiftungen vom 04.10.2005 bzw. vom 23.11.2005 nachgeholt, wobei die Übernahme der Aktien mit Rückwirkung 01.01.2002 belegt wurde. Die Bw. selbst erklärte in ihrem Erstantrag rückwirkend mit 01.01.2002 100% ige Gesellschafterin der C. geworden zu sein.

Die mit Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. ( z.B. VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066-0071)

Das bedeutet für den zu beurteilenden Fall folgendes:

Aus dem Inhalt der Nachstiftungsurkunde vom 30.03.2004 geht eindeutig der Wille der C. hervor, der Bw. einen Geldbetrag idHv € 91.685,74, welcher der Bw. zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Urkunde bereits überwiesen worden ist, freigiebig und unentgeltlich zuzuwenden. Da es sich bei der C. um eine Stifterin der Bw. handelt, ist- im Hinblick auf den o.a. Stiftungszweck-jedenfalls davon auszugehen, dass diese mit der in Rede stehenden Zuwendung die Bereicherung der Bw. zumindest in Kauf genommen hat. Somit liegt jedenfalls eine freigiebige Zuwendung iSd § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 vor, für welche die Steuerschuld mit Unterfertigung der Nachstiftungsurkunde (30.03.2004) entstanden ist. Diese Steuerschuld kann durch die mit den Notariatsakten vom 04.10.2005 und vom 23.11.2005 erfolgte-mit Rückwirkung 01.01.2002 belegte- Übertragung der 100% Aktienanteile der C. an die Bw. nicht beseitigt werden.

Die Festsetzung der Schenkungssteuer mit dem bekämpften Bescheid erfolgte sohin zu Recht. Der Berufung war daher aus den aufgezeigten Gründen der Erfolg zu versagen.

Der Vollständigkeit halber ist weiter festzustellen:

Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann zum Wegfall bringen, wenn sie-wie etwa in § 33 ErbStG 1955 einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. ( z.B. VwGH 25.08.1995,94/16/0295)

Den Einlassungen der Bw. nach würden für die, mit dem, im Spruch dieser Berufungsentscheidung, angeführten Bescheid festgesetzte, Schenkungssteuer auch die Voraussetzungen für eine Erstattung gemäß § 33 lit.a ErbG1955 vorliegen.

Dazu ist zu erwägen:

Gemäß § 33 lit.a ErbStG 1955 hat eine Erstattung der Schenkungssteuer in allen Fällen-aber auch nur dann-stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk heraus gegeben 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 die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabe nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat. (VfGH 02.05. 2005, G 104/04)

Wie auch sonst bei Befreiungs- und Begünstigungstatbeständen obliegt der Partei auch beim Erstattungstatbestand nach § 33 ErbStG 1955 eine besondere Behauptungslast. Demnach hat sie selbst einwandfrei unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die angestrebte Erstattung sprechen. (VwGH 27.01.2000, 99/16/0050)

Weder die, als Beweis für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der angestrebten Erstattung, aufgezeigte Umbuchung: Stiftungskapital an Gewinnvortrag: € 91.685,74, noch die unsubstanzierte Behauptung der Bw., dass sie den geschenkten Geldbetrag, gegen ihren Willen, herausgeben hatte müssen, bzw. die Aussage der Zeugin die Rückforderung wäre schon alleine aus steuerlichen Gründen notwendig gewesen, kann als Beweis dafür angesehen werden, dass die Bw. diesen Geldbetrag tatsächlich aus ihrer wirtschaftlichen Verfügungsgewalt gegen ihren Willen herausgeben hatte müssen.

Die Zeugin benannte als Grund der Rückforderung die Vermeidung einer größeren Steuernachzahlung bei der C. und die Hintanhaltung von Schwierigkeiten mit der Steuerbehörde. Auf Grund dessen, dass die Bw. -ihren Einlassungen nach- nach Kenntnisnahme des Inhaltes der amerikanischen Steuererklärung der C. , für die Jahre 2002 und 2004 sich als deren 100% Gesellschafterin angesehen hatte, lässt den Schluss zu, dass, unter diesem Blickwinkel, sowohl die Vermeidung einer die C. treffende Steuernachzahlung als auch die Vermeidung von Schwierigkeiten mit der Steuerbehörde, auch im Interesse der Bw. gelegen ist. Insofern kann von einer erzwungenen Vornahme der aufgezeigten Umbuchung keine Rede sein.

Aus h.o. Sicht liegen daher keine, eine Erstattung gemäß § 33 lit.a ErbStG 1955 rechtfertigende, Gründe vor.

Letztlich ist- im Hinblick auf Einlassungen zur Aussageverweigerung iSd § 171 Bundesabgabenordnung, (BAO) des, als Zeugen zur mündlichen Berufungsverhandlung vorgeladenen, E. , festzustellen:

Wenn auch auffällt, dass die, von diesem, im Schreiben vom 05.11.2012, geltend gemachten Entschlagungsgründe mit dem Inhalt des, in der Berufungsverhandlung vorgelegten, Schreibens vom 07.08.2012, wonach der Vorstand der Bw. ihn, als ihr ehemaliges Vorstandsmitglied und ehemaligen Steuerberater, von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat, nicht ganz übereinstimmen, ist die Tatsache der Aussageverweigerung, schon ihrem Sinn und Zweck nach, kein für die Beweiswürdigung verwertbarer Umstand.( vgl. VwGH 14.10.1992,91/13/0158)

Aus den vorstehend aufgezeigten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Dezember 2012

**Anmerkung: Auch die Berufungen gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO und betreffend die Abweisung des Antrages auf Erstattung gemäß § 33 lit a ErbStG 1955 wurden durch die Entscheidung GZ RV/2758-W/07 abgewiesen.**