

Nachstiftung einer Liegenschaft - kommt der begünstigte Steuersatz gem § 8 Abs 4 lit a zur Anwendung?

Der begünstigte Steuersatz gemäß § 8 Abs 4 lit a ErbStG kann nur dann geltend gemacht werden, wenn alle Begünstigten Ehegatten, Eltern, Kinder, Stief-, Schwieger- und Wahlkinder des Stifters sind. Begünstigte sind aber nur Personen, deren Begünstigtenstellung im maßgeblichen Zeitpunkt unmittelbar und ohne dazwischentretenden Akt feststeht.

**§ 8 Abs. 4 lit. a
ErbStG 1955, § 7
Abs. 2 ErbStG 1955**
UFS 27.03.2009,
RV/0594-W/05

Entscheidungsgründe

Herr H. und sein Sohn Dr. W. sind Stifter der L. Privatstiftung einer Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes BGBl. Nr. 694/1993.

Laut Urkunde über die Erklärung einer Nachstiftung vom 25. August 2004 bringt der Stifter Herr H. folgendes nachgestiftetes Vermögen in die Stiftung ein, und zwar:

offene Forderung von KR H. gegenüber der L. Privatstiftung in Höhe von € 161.666,86
die Liegenschaft EZ.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Bw. mit Bescheid vom 7. Jänner 2005 die Schenkungssteuer (unter Einbeziehung einer Vorschenkung aus dem Jahr 1995) in Höhe von € 28.486,55 vorgeschrieben.

Die dagegen eingebrachte Berufung führt aus, dass irrtümlicher Weise der einfache Einheitswert der nachgestifteten Liegenschaft mit € 80.012,79 angegeben worden war. Dieser Betrag stelle aber schon das Dreifache des Einheitswertes und folglich den steuerlich maßgeblichen Wert für die Schenkungssteuer dar. Der steuerlich maßgebende Wert des Grundstücks sei somit von € 240.038,37 auf € 80.012,79 zu ändern.

Weiters wendet die Berufung ein, dass der vom Finanzamt für das Grunderwerbsteueräquivalent angewendete Steuersatz gemäß § 8 Abs 4 ErbStG von 3,5% im vorliegenden Fall nicht korrekt sei, da gemäß der Stiftungsrichtlinien sich bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs 2 ErbStG der Zuschlag auf 2 % reduziert, wenn alle Begünstigten entweder Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind oder Schwiegerkind des Stifters sind. Im Falle der L. Privatstiftung seien gemäß § 6 der Stiftungserklärung vom 10. November 2003 folgende Personen begünstigt: Herr KR H. , sein Sohn Dr. W. und seine Gattin G. Die Voraussetzungen für die Anwendung des 2 %-igen Steuersatzes seien demnach erfüllt. Unter Berücksichtigung dieser Vorbringen ergäbe sich letztlich eine Schenkungssteuer von € 13.684,28.

In weiterer Folge erging ein Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 11. Februar 2005 in dem die Bw. ersucht wurde die in der Berufung angeführte Stiftungserklärung vom 10. November 2003 in Kopie vorzulegen, da in der ursprünglichen Stiftungserklärung vom 22. Dezember 1995 neben den Stiftern KR H. und Dr. W. auch G und Mag M. als Begünstigte aufscheinen und weiters wurde ersucht bekanntzugeben, in welchem Verwandtschaftsverhältnis die Begünstigten zu den beiden Stiftern stehen.

Unter Vorlage des Nachtrages zur Stiftungserklärung vom 10. November 2003 sowie der Stiftungszusatzurkunde vom 8. Mai 2003 teilte die Bw. mit, dass die in der ursprünglichen Stiftungserklärung vom 22. Dezember 1995 genannten Begünstigten, Frau G und Frau Mag M. , die Gattin sowie die Tochter von Herrn KR H. seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2005 gab das Finanzamt dem Berufungsbegehren insoweit statt, als der dreifache Einheitswert der gewidmeten Liegenschaft mit € 80.012,79 angesetzt wurde. Darüber hinaus aber wurde die Berufung abgewiesen und das Finanzamt führte dazu aus:

"Begünstigte gemäß § 6 des Nachtrages vom 10.11.2003 zur Stiftungserklärung sind H. , Dr W. und G . Weitere Begünstigte sind deren Nachkommen nach Maßgabe der Bestimmungen der Stiftungszusatzurkunde. Aus der Stiftungszusatzurkunde vom 8.5.2003 ergibt sich, dass im Falle des Todes von Dr. W. und seiner Tochter E und all ihrer Nachkommen an deren Stelle Mag M. (Schwester des Stifters Dr. W. !!) tritt.

§ 7 Abs 2 ErbStG ist aber nur anwendbar, wenn alle Begünstigten in einem bestimmten Verwandtschaftsverhältnis zum Stifter stehen (Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stief-, Wahl- oder Schwiegerkind). Geschwister sind diesem Personenkreis nicht zugerechnet. (Siehe auch Stiftungsrichtlinien RZ 270, 290)"

Im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz bleibt nun weiterhin zu klären, ob im gegenständlichen Fall der begünstigte Steuersatz des § 8 Abs. 4 lit a ErbStG zur Anwendung gelangt. Die Bw. führt in ihrem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus:

"..... Im vorliegenden Fall liegt der Zweck der Stiftung in der Versorgung der Familie L. ; mit Ausnahme von § 2 Abs 10 der Stiftungszusatzurkunde können ausschließlich Familienmitglieder der beiden Stifter KR H. und Dr. W. Begünstigtenstellung erlangen. Im vorliegenden Fall ist daher von einer Familienstiftung auszugehen.

Weiters kommt der begünstigte Steuersatz nur dann zur Anwendung, wenn die Begünstigten den in § 8 Abs 4 lit a ErbStG aufgezählten Personenkreis umfassen. Wie aus der beigelegten Stiftungsurkunde vom 10. November 2003 in § 6 ersichtlich, sind Erstbegünstigte Herr KR H. , Dr. W. und G (Ehegattin bzw Mutter der Vorerwähnten).

§ 2 der Stiftungszusatzurkunde vom 08. Mai 2003 bestimmt weiters, dass im Falle des Todes eines dieser Erstbegünstigten die beiden überlebenden Erstbegünstigten zu gleichen Teilen erben. Sterben zwei von ihnen, so tritt/treten an deren Stelle der (die verbleibende(n) Überlebende(n). Stirbt allerdings Herr Dr. W. so tritt seine Tochter E als Sofortbegünstigte neben den (dem) anderen Erstbegünstigten. Bei Tod von E L. geht die Begünstigtenstellung auf deren eheliche Nachkommen über. Sollten keine Nachkommen vorhanden sein, so tritt die Schwester von Herrn Dr. W. , Frau Mag. M. , bzw ihre Nachkommen an deren Stelle. (Die weitere Erbfolgeregelung ist aus den Punkten (8) bis (10) der beiliegenden Stiftungszusatzurkunde zu entnehmen).

Die Finanzbehörde hat die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 2 % deshalb verneint, da Frau Mag. M als Schwester von Herrn Dr. W. nicht in den oben aufgezählten Personenkreis fällt.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass zwar Rz 290 der Stftr vom "Verwandtschaftsverhältnis zum Stifter" spricht, dh dies könnten im vorliegenden Fall sowohl Herr KR H. als auch Herr Dr. W. sein. Aus § 8 Abs 4 lit a ErbStG, der die notwendigen Verwandtschaftsverhältnisse zum Zuwendenden festlegt, ist aber abzuleiten, dass auch für die Stiftung nur das Verwandtschaftsverhältnis zum zuwendenden Stifter entscheidend sein kann.

Wie der Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen ist, wurde sowohl die Darlehensforderung als auch das Grundstück EZ. im Rahmen der Nachstiftung vom 25.08.2004 ausschließlich von Herrn KR H. zugewendet. Es ist daher im vorliegenden Fall ausschließlich auf die Verwandtschaftsbeziehung der Begünstigten zu Herrn KR H. abzustellen. Zu diesem stehen alle namentlich in der Stiftungsurkunde sowie in der Stiftungszusatzurkunde erwähnten Begünstigten in der notwendigen Relation (Frau Mag. M. ist die Tochter von Herrn KR H.).

Zu klären bleibt aber, ob es schädlich ist, dass in der Stiftungszusatzurkunde auch bereits geregelt wird, wer im Falle des Todes von Ehegatten, Kinder bzw Enkelkinder die Begünstigtenstellung erlangt, dh dies wären zB Urenkel von Herrn KR H. , die aber im § 8 Abs 4 lit a ErbStG nicht erwähnt werden....."

Unter weiteren Ausführungen gelangt die Bw. sodann zu der Ansicht, dass nur die aktuell begünstigten Personen in die Beurteilung des Verwandtschaftsverhältnisses einzubeziehen sind. Da die in der Stiftungsurkunde bzw in der Stiftungszusatzurkunde angeführten Erstbegünstigten zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld der Sohn und die Ehegattin des Stifters sowie der Stifter selbst sind, und somit das Verwandtschaftsverhältnis iSd § 8 Abs 4 lit a ErbStG erfüllen, sei der begünstigte Steuersatz zur Anwendung zu bringen. Weiters bringt die Bw. in Ergänzung zum Vorlageantrag - mit Schriftsatz vom 16. Mai 2006 - vor, dass im Zuge der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2004 festgestellt wurde, dass die erwähnte Darlehensforderung iHv € 161.666,82 zum Zeitpunkt der Nachstiftung gar nicht mehr bestanden hat. Diese Verbindlichkeit der Stiftung wäre mit einer von der L. GmbH an die L. Privatstiftung zedierten Forderung der GmbH gegenüber Herrn KR L. zum 31. Dezember 2003 verrechnet worden. Durch die Aufrechnung mit der Gegenforderung im Jahr 2003 sei die Verbindlichkeit der L. Privatstiftung gegenüber Herrn KR H. erloschen. Zum 31. Dezember 2003 lag somit keine Forderung von Herrn KR H. gegenüber der L. Privatstiftung mehr vor.

Zivilrechtlich sei dieser Fall als anfängliche Unmöglichkeit iSd § 878 ABGB zu qualifizieren, es wurde irrtümlicherweise eine nicht offene Forderung nachgestiftet. Die Nachstiftungserklärung war somit hinsichtlich der offenen Darlehensforderung von Beginn an unwirksam, weshalb auch die darauf entfallende Schenkungssteuer zu entfallen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werden an eine Privatstiftung inländische Grundstücke übertragen, so erhöht sich die nach § 8 Abs. 3 bzw § 8 Abs. 1 ErbStG berechnete Steuer um 3,5% des durch die Zuwendung erworbenen Grundstückes. Bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG reduziert sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG auf 2% wenn alle Begünstigten in einem der folgenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stehen: Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind Schwiegerkind.

Zur Begünstigtenstellung von Personen hat der Oberste Gerichtshof festgestellt, dass Personen deren Begünstigtenstellung aufschieben bedingt oder (für die Zukunft) befristet ist noch keine Begünstigten (noch keine aktuell Begünstigten) sind (vergleiche zB OGH 6Ob180/04w, vom 15.12.2004). Die potentiell Begünstigten haben lediglich ein Anwartschaftsrecht auf die Erlangung der Begünstigtenstellung.

Auch der unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 8. Juli 2005 GZ RV/0375-L/05 ausgeführt, dass Begünstigte nur solche Personen sind, deren aktuelle Begünstigtenstellung unmittelbar und ohne dazwischentreitenden Akt feststeht. Ist der Beginn der Begünstigtenstellung noch von Bedingungen abhängig, so beginnt die Begünstigtenstellung erst mit Eintritt der Bedingung.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Schwester des Herrn Dr. W. in dem für die Festsetzung der Schenkungssteuer maßgeblichen Zeitpunkt noch gar keine aktuell Begünstigte war. Ihre Begünstigtenstellung ist aufschiebend bedingt durch den Eintritt des Ablebens verschiedener Personen. Die Begünstigten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sind lediglich einerseits die Stifter selbst, die zueinander im Verwandtschaftsverhältnis Vater-Sohn stehen und andererseits Frau G , die die Ehegattin des einen und Mutter des anderen Stifters ist.

Damit aber sind im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes gegeben.

Auch dem weiteren Vorbringen - die Zedierung der Darlehensforderung sei mangels Bestehens der Forderung unmöglich gewesen - kommt Berechtigung zu.

Wie aus den vorgelegten Bilanzen ersichtlich ist, hat diese Forderung des Stifters zum 31. Dezember 2003 nicht mehr bestanden, sodass eine Übertragung dieser Forderung zum 25. August 2004 augenscheinlich nicht möglich gewesen sein konnte.

Die Schenkungssteuer errechnet sich sohin wie folgt:

Zuwendung vom 25.8.2004 Grundstück (3facher EW)	€	80.012,79
Vorerwerb wie im Bescheid	€	36.336,42

Vorerwerb wie im Bescheid	€	6.351.969,07
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,---
Summe steuerpflichtiger Erwerbe	€	6.468.208,28
davon (gerundeter Betrag) gemäß § 8 Abs. 3 lit b 5%	€	323.410,40
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 80.012,--	€	2.800,---
abzüglich anrechenbarer Vorsteuern wie im Bescheid	€	319.409,42
Schenkungssteuer		<u>5.601,07</u>

Somit war den Berufungsbegehren zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2009