

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/6/25 2010/13/0105

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.06.2014

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
20/13 Sonstiges allgemeines Privatrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
41/05 Stiftungen Fonds;

## Norm

ABGB §509;  
BAO §24 Abs1 litd;  
PSG 1993 §1 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und den Senatspräsidenten Dr. Fuchs sowie die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 6. Mai 2010, Zl. RV/0638-W/09, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Oktober 2007 (mitbeteiligte Partei: E Privatstiftung in W, vertreten durch die ECL Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH in 1010 Wien, Schreyvogelgasse 2/4), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

## Begründung

Mit Stiftungsurkunde vom 5. Dezember 2000 wurde die mitbeteiligte Privatstiftung (im Folgenden auch nur: Mitbeteiligte) auf unbestimmte Zeit errichtet. Zweck der Stiftung waren die Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung, Zuwendungen aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgen des Vermögens der Stiftung an die Begünstigten sowie Ausschüttungen für wohltätige und wissenschaftliche Zwecke. Die Stifterin Elfriede N brachte in die Stiftung ein Barvermögen von 1 Mio. S ein und behielt sich das Recht vor, weitere Vermögenswidmungen (Nachstiftungen) vorzunehmen. Die Stifterin behielt sich weiters das Recht vor, die Stiftung im Sinne des § 34 Privatstiftungsgesetz zu widerrufen.

Mit Widmungsurkunde vom 18. Dezember 2000 brachte die Stifterin insgesamt neun Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile in die mitbeteiligte Stiftung als Nachstiftung ein. Hinsichtlich dieser Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile behielt sich die Stifterin das Belastungs- und Veräußerungsverbot vor. Darüber hinaus behielt sich die Stifterin an acht Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen das Fruchtgenussrecht vor, das dingliche

Wirkung haben und grundbücherlich eingetragen werden sollte. Im Zusammenhang mit dem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht wurde vereinbart, dass die Stifterin sämtliche Betriebs-, Erhaltungs- und Instandhaltungskosten einschließlich der Kosten einer angemessenen Versicherungsdeckung und der das Liegenschaftseigentum betreffenden Steuern, Gebühren und Abgaben zu bestreiten habe. Die Stifterin verpflichtete sich als Fruchtgenussberechtigte weiters, die Verbindlichkeiten gemäß den §§ 512 und 513 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 sei daher auch verpflichtet, einer für die Finanzierung dieser Investitionen erforderlichen Darlehens- und Kreditaufnahme und der entsprechenden Einverleibung der Verbindlichkeiten im Grundbuch der gegenständlichen Liegenschaft zuzustimmen.

Im Zusammenhang mit einer "Kapitalertragsteuer-Anmeldung" für Oktober 2007 teilte die Mitbeteiligte dem Finanzamt mit, dass der Stiftungsvorstand am 31. August 2005 auf Grund des Widerrufs der Privatstiftung durch die Stifterin die Auflösung der Privatstiftung beschlossen habe. Das verbliebene Vermögen der Privatstiftung sei nunmehr der Stifterin als Letztbegünstigte übertragen worden. Die Bewertung der rückübertragenen Wirtschaftsgüter richte sich nach § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988. Im vorliegenden Fall seien neun Immobilien (acht Zinshäuser und eine Eigentumswohnung) an die Stifterin rückübertragen worden, welche mit einem Fruchtgenuss der Stifterin belastet gewesen seien. Unter Berücksichtigung der (näher dargestellten) Stiftungseingangswerte ergebe sich insgesamt keine positive Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer.

Im Rahmen einer im Jahr 2008 bei der Mitbeteiligten durchgeführten Außenprüfung führte der Prüfer im Bericht vom 28. Oktober 2008 zur "Rückübertragung zugewendeter Grundstücke" aus, die Stifterin habe die gegenständlichen Liegenschaften sofort nach dem entgeltlichen Erwerb zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und in späterer Folge der mitbeteiligten Stiftung zugewendet. Im Zuge der Übertragung der Liegenschaften habe sich die Stifterin das Fruchtgenussrecht vorbehalten (und weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt). Die Rückübertragung der Liegenschaften auf Grund des Widerrufs sei gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 zu bewerten, wobei von der Steuerbemessungsgrundlage die sich nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 ergebenden Stiftungseingangswerte gemäß § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 in Abzug gebracht werden könnten. Dadurch mindere sich die Bemessungsgrundlage für die Kapitaleinkünfte nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988. Die Eingangswerte seien dabei aus dem Blickwinkel des Stifters, nicht jedoch der Stiftung zu ermitteln. Als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer errechne sich damit insgesamt ein Betrag von rund 7 Mio. EUR, woraus eine Kapitalertragsteuer von rund 500.000 EUR resultiere.

Gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für Oktober 2007 erhob die Mitbeteiligte Berufung. Bei der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer seien als Stiftungseingangswerte lediglich die von der Betriebsprüfung geschätzten historischen Anschaffungskosten und nicht, wie beantragt, die Verkehrswerte im Zeitpunkt der Widmung berücksichtigt worden.

Im Rahmen der "rechtlichen Ausführungen" vertrat die Mitbeteiligte betreffend ein "Auseinanderfallen vom zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum" die Auffassung, dass die Stifterin stets das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften behalten habe. Die Stifterin habe der Mitbeteiligten die Liegenschaften unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechts mit einem de facto Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten der Stifterin zugewendet. Veränderungen der Gebäude, insbesondere Reparaturen, seien auch nach Zuwendung an die Mitbeteiligte nur mit Zustimmung der Stifterin erfolgt. Auch für kleinere Erhaltungsaufwendungen sei ihre Zustimmung eingeholt worden. Darüber hinaus sei die Stifterin "eigentümertypischen Pflichten wie zB der Erhaltungspflicht" nachgekommen, die ebenfalls für eine Zurechnung der Liegenschaften zur Stifterin sprächen. Nach Ansicht der Mitbeteiligten seien daher die Grundstücke aus steuerlicher Sicht nie an die Privatstiftung übertragen worden, sodass schon keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin als Letztbegünstigte infolge des Widerrufs möglich gewesen sei. Demgemäß habe die Stifterin auch keine Zuwendungen erhalten, die als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kapitalertragsteuer unterlägen.

Für den Fall, dass dieser Rechtsauffassung nicht gefolgt werde, enthielt die Berufung weiters "in eventu" Ausführungen betreffend die "Stiftungseingangswerte", wobei die Mitbeteiligte insgesamt zu keiner positiven Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer gelangte.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge.

Strittig sei - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides -, ob die Rückübertragung von der Mitbeteiligten gewidmeten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen eine Zuwendung nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (idFBGBl I Nr. 59/2001) darstelle.

Unstrittig sei, dass die Mitbeteiligte auf Grund der Widmungsurkunde vom 18. Dezember 2000 zivilrechtliche Eigentümerin der bisher im zivilrechtlichen Eigentum der Stifterin gestandenen Liegenschaften geworden sei. Dieses zivilrechtliche Eigentum habe bis zum Widerruf der Privatstiftung bestanden. In der Regel falle das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) mit dem zivilrechtlichen zusammen. Im Beschwerdefall habe sich die Stifterin hinsichtlich aller Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten. Daraus ergebe sich zweifellos eine Beschränkung des zivilrechtlichen Eigentums der Mitbeteiligten, auch wenn diese Verbote nur obligatorische Wirkung hätten. Mit Ausnahme einer Eigentumswohnung habe sich die Stifterin an den von ihr gewidmeten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen auch das (dinglich wirkende) Fruchtgenussrecht mit entsprechend geregelter Kostentragung vorbehalten.

Aus den vertraglichen Regelungen und der tatsächlichen Gestaltung ergebe sich zweifellos, dass die Stifterin zwar ihr zivilrechtliches Eigentum übertragen, jedoch eine eigentümerähnliche Stellung bezüglich der gegenständlichen Liegenschaften für den Zeitraum des Bestandes der Mitbeteiligten behalten habe. Der Mitbeteiligten sei zuzustimmen, dass die Stifterin bezüglich der Liegenschaften eine bestimmende Stellung gehabt habe. Es bestünden "keine Zweifel", dass die Stifterin in der Lage gewesen sei, sowohl die positiven Befugnisse, wie Gebrauch, Veränderung und Belastung der Grundstücke, auszuüben, als auch jeden Dritten (einschließlich der zivilrechtlichen Eigentümerin) von der Einwirkung auf die Sache "auf Dauer" auszuschließen. Zwar sei die Stifterin entsprechend der dargestellten Rechtslage nicht in der Lage, die Liegenschaften zu veräußern, da aber auch eine Veräußerung der Liegenschaften durch die Mitbeteiligte nach den vertraglichen Vereinbarungen nicht möglich gewesen sei, könne dieser Umstand an der die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers bestimmenden Rechtsposition der Stifterin nichts ändern.

Es könne damit im Beschwerdefall betreffend die "acht Zinshäuser" nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Mitbeteiligte ausgegangen werden. Da somit eine bloß zivilrechtliche Vermögensübertragung der Stifterin an die Mitbeteiligte erfolgt sei, könne durch den Widerruf der Privatstiftung steuerrechtlich keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin erfolgen. Diese Beurteilung treffe jedoch nicht auf die von der Stifterin in die Mitbeteiligte eingebrachte Eigentumswohnung zu. Zu dieser Liegenschaft habe sich die Stifterin nur das Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten. Damit könne in diesem Fall aber "keineswegs" davon ausgegangen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft bei der Stifterin verblieben sei (entsprechend den Berechnungen lt. Betriebsprüfung ergebe sich für diese Liegenschaft allerdings kein positiver Wert, wobei sich auch unter Berücksichtigung der weiters - neben den Grundstücken - rückübertragenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten keine Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ergäben, sodass die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer zu Unrecht erfolgt sei).

Die gegen diesen Bescheid vom Finanzamt erhobene Beschwerde richtet sich dagegen, dass die belangte Behörde hinsichtlich der von ihr bezeichneten acht "Zinshäuser" davon ausgegangen sei, dass diese im wirtschaftlichen Eigentum der Stifterin verblieben seien (und demgemäß bei der Rückübertragung der Liegenschaften an die Stifterin wegen des erfolgten Widerrufs der Stiftung keine Zuwendungsbesteuerung nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorgenommen worden sei).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach - unter Verzicht auf die Erstattung einer Gegenschrift - erfolgter Aktenvorlage durch die belangte Behörde und Erstattung einer "Gegenäußerung" durch die mitbeteiligte Partei erwogen:

Einer Privatstiftung kommt eigene Rechtspersönlichkeit zu. Damit ist die Stiftung von den Personen der Stifter ebenso zu trennen wie eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung von ihren Gesellschaftern (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0097, VwSlg 8519/F, sowie beispielsweise Tanzer, eolex 2004, 471). Die Zurechnung von Vermögen erfolgt nach dem wirtschaftlichen Eigentum im Sinne des § 24 BAO (vgl. z.B. Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg.), Stiftungshandbuch2, Rz 1/46). Eine bloß faktische Erwartung, dass sich der Stiftungsvorstand den Wünschen der

Stifterin nicht widersetzen werde, lässt beispielweise eine Stifterin hinsichtlich des gewidmeten Vermögens auch dann nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Vermögens bleiben, wenn diese Erwartung realistisch ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. September 2010, 2005/13/0079, VwSlg 8586/F).

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1992, 90/15/0117, mwN, sowie Ritz, BAO5, § 24 Tz 9, und Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 114).

Zu Recht hat die belangte Behörde hinsichtlich der von der Stifterin in die Mitbeteiligte eingebrachten Eigentumswohnung ausgesprochen, dass das vorbehaltenes Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht bewirkte, dass das wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft bei der Stifterin verblieben wäre. Mit diesen (auch nur obligatorisch vereinbarten) Verboten war zwar eine Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers verbunden, der Stifterin aber auch nicht die Möglichkeit eingeräumt, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können (vgl. in diesem Sinne etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0123, VwSlg 8295/F). Aber auch eine Kombination eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes mit einem (mit entsprechenden Erhaltungsverpflichtungen verbundenen) Fruchtgenussrecht (vgl. §§ 509 ff ABGB) vermag für sich noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an den Liegenschaften zu begründen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042, VwSlg 8100/F, und vom 28. November 2007, 2007/14/0021), wobei bloß auf die Lebensdauer des unmittelbar Berechtigten abgestellte Rechte in Anbetracht der Nutzungsdauer von Liegenschaften auch noch nicht für ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum sprechen (vgl. in diesem Zusammenhang nochmals das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, VwSlg 8295/F). Weiters ist nach dem zuletzt genannten Erkenntnis für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt. Eine solche Risikotragung in Bezug auf den Wert der Liegenschaften geht auch aus den Feststellungen der belangten Behörde nicht hervor, wonach die Stifterin in Bezug auf die Liegenschaften etwa "eine bestimmende Stellung" gehabt habe. Das in diesem Zusammenhang von der Mitbeteiligten in der Gegenäußerung erstattete Vorbringen zum jederzeitigen Widerrufsrecht der Stifterin in Bezug auf den Bestand der Stiftung selbst lässt das bereits oben erwähnte Trennungsprinzip außer Acht.

Indem die belangte Behörde in Bezug auf die "acht Zinshäuser" damit nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Mitbeteiligte ausgegangen ist (weshalb durch den Widerruf der Privatstiftung auch steuerrechtlich keine Vermögensrückübertragung an die Stifterin habe erfolgen können), hat sie somit die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 25. Juni 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2010130105.X00

**Im RIS seit**

23.07.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

03.07.2018

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)