



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn D.B., S., vertreten durch L.W., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Dezember 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33a ErbStG in der Höhe von € 188.949,36 stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 30. September 1999 wurde die Stiftung errichtet. Im § 11 der Stiftungsurkunde hat sich der Erststifter Herr D.B., der Berufungswerber, den Widerruf der Privatstiftung unter bestimmten in der Stiftungsurkunde genannten Voraussetzungen vorbehalten.

Für das vom Berufungswerber der Stiftung zugewendete Vermögen wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 6. März 2000 eine Schenkungssteuer in der Höhe von S 2,624.712,-- vorgeschrieben.

Mit Widerruf vom 25. September 2006 erklärte der Berufungswerber die Stiftung gemäß § 34 Privatstiftungsgesetz (PSG) zu widerrufen. Demzufolge hat der Stiftungsvorstand gemäß § 35 Abs. 2 Z. 1 PSG die Auflösung der Stiftung beschlossen, welche auch zum Firmenbuch eingetragen wurde. Die Vermögenswerte wurden wieder an die Stifter zurück übertragen.

Vom Berufungswerber wurde am 23. Oktober 2007 ein Antrag auf Erstattung von Schenkungssteuer gemäß § 33 lit. a ErbStG gestellt. Er beantragt die von ihm entrichtete Schenkungssteuer in der Höhe von € 188.949,36 zu erstatten. Dieses Ansuchen wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 3. Dezember 2007 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Gemäß §33 lit a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und so weit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste. Wird eine Privatstiftung, aufgrund eines vom Stifter in der ursprünglichen Stiftungsurkunde zurückbehaltenen Widerrufsrechts, widerrufen, ist §33 lit a ErbStG für die Übergabe des Vermögens an die Privatstiftung aufgrund des Stiftungsgeschäftes anwendbar. Nachstiftungen hingegeben sind keine Vermögenswidmungen aufgrund des Stiftungsgeschäftes nach §3(1)7 ErbStG, sondern Schenkungen nach §3(1)1 ErbStG. Da nach dem ErbStG jeder Tatbestand für sich zu besteuern ist, muss sich der Stifter bei der Nachstiftungsvereinbarung ausdrücklich für diese spezielle Zuwendung das Widerrufsrecht vorbehalten, damit eine Erstattung der Schenkungssteuer für diese Nachstiftung möglich ist.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„1.1. „Maßgeblichkeit“ des in der Stiftungsurkunde vorgesehenen Widerrufsvorbehalts für die Nachstiftungen

In § 11 der Stiftungsurkunde der Stiftung habe ich mir unter dem Punkt „Widerruf der Stiftung“ als Erststifter das Recht vorbehalten, die Stiftung gemäß 34 PSG bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu widerrufen. In den Übertragungs- und Schenkungsverträgen vom 14.12.1999, mit denen ich meine Anteile an der „S.B.“ und meine Anteile an der „T.B.“ mittels Nachstiftung an die Stiftung geschenkt und übertragen habe, findet sich keine ausdrückliche Bestimmung zur Widerrufbarkeit dieser Nachstiftungen. Ein solche Bestimmung ist aber - anders als im belangten Bescheid behauptet - für die Erstattung der anlässlich der Nachstiftungen entrichteten Schenkungssteuer nach § 33 lit a ErbStG nicht erforderlich:

Der Widerruf einer Privatstiftung gemäß § 34 PSG ist zulässig, wenn sich der Stifter den Widerruf der Privatstiftung in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Eine Beschränkung des Widerrufsrechts auf Teile des Stiftungsvermögens oder auf bestimmte Vermögensgegenstände der Privatstiftung („Teilwiderruf“) ist dabei nicht möglich (vgl Arnold, PSG² § 34 Rz 1; Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch, Privatstiftungsgesetz, ecolex spezial, 1993, 78; Knörzer, JEV 2007, 52 f). Im Zuge der an den Widerruf vom 25.9.2006 anschließenden Abwicklung der Stiftung war daher das gesamte verteilungsfähige Stiftungsvermögen an mich als Erststifter herauszugeben. Der Stiftungsvorstand war im Rahmen der Abwicklung dementsprechend auch verpflichtet, das im Zuge von Nachstiftungen zugewendete Vermögen (bzw das an dessen Stelle getretene Surrogatvermögen) herauszugeben. Da ein Teilwiderruf einer Privatstiftung nicht möglich ist, bestand diese Verpflichtung unabhängig davon, dass in den Nachstiftungsvereinbarungen vom 14.12.1999 kein ausdrücklicher Widerrufsvorbehalt vorgesehen war. Die Nachstiftung stellt nämlich, sofern sie nicht mit einer Änderung der Stiftungsurkunde einhergeht, keine Änderung derselben dar, sondern bewirkt im Fall der Annahme lediglich eine Änderung des Vermögensstamms der Stiftung (vgl Arnold, PSG² § 4 Rz 29). Dementsprechend sind auf Nachstiftungen automatisch die in der Stiftungsurkunde getroffenen Widerrufsregelungen anwendbar. Der in der Stiftungsurkunde der Stiftung erklärte Widerrufsvorbehalt war damit automatisch auch für die Nachstiftungsvereinbarungen maßgeblich.

Im Übrigen sei angemerkt, dass selbst die Aufnahme eines Widerrufsverzichts in die Nachstiftungsvereinbarungen nichts an der unbedingten Herausgabepflicht an den Stifter im

Falle des Widerrufs der Stiftung geändert hätte. Ein Widerrufsvorbehalt kann nämlich nur mittels Änderung der Stiftungsurkunde zurückgezogen werden. Würde hingegen im Zuge einer nicht mit einer Änderung der Stiftungsurkunde einhergehenden Nachstiftungsvereinbarung auf den Widerrufsvorbehalt verzichtet werden, so wäre ein solcher Verzicht zivilrechtlich nichtig (vgl hiezu mwN Knörzer, JEV 2007, 53). Da im vorliegenden Fall die Nachstiftungsvereinbarungen nicht mit einer Änderung der Stiftungsurkunde der Stiftung einhergegangen sind, wäre ein allfälliger Widerrufsverzicht nichtig gewesen

Aufgrund der Maßgeblichkeit der in der Stiftungsurkunde vorgesehenen Widerrufsregelung für sämtliche anschließenden Nachstiftungen (vgl hiezu auch mwN Schuchter/Toifl, taxlex 2007, 346 f) war es für eine Widerrufbarkeit des im Rahmen der Nachstiftungsvereinbarungen auf die Stiftung übergegangenen Vermögens gar nicht notwendig, das Widerrufsrecht in den Nachstiftungsvereinbarungen ausdrücklich vorzubehalten. Ein solcher in die Nachstiftungsvereinbarung aufgenommener Widerrufsvorbehalt hätte ausschließlich klarstellende Bedeutung gehabt (weshalb der Verzicht auf diese Klarstellung den Stiftungsvorstand auch nicht von seiner Verpflichtung zur Herausgabe des gesamten Stiftungsvermögens entbunden hat). Dementsprechend ist die Erstattung der anlässlich der Nachstiftungen entrichteten Schenkungssteuer auch nicht aufgrund des Fehlens eines Widerrufsvorbehalts in den Nachstiftungsvereinbarungen zu versagen. Eine Regelung betreffend die Widerrufbarkeit der Nachstiftungen hat nämlich nicht gefehlt, es wurde lediglich darauf verzichtet, in den Nachstiftungsvereinbarungen klarstellend auf die (automatische) Geltung des in der Stiftungsurkunde erklärten Widerrufsvorbehalts hinzuweisen.

1.2. Verfassungskonforme Interpretation des § 33 lit a ErbStG

Weiters ist anzumerken, dass ein Abstellen auf die ausdrückliche Aufnahme eines Widerrufsvorbehalts in die Nachstiftungsvereinbarungen für Zwecke einer Erstattung nach § 33 lit a ErbStG auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen würde. Eine Regelung, nach der eine Schenkungssteuererstattung nach § 33 lit a ErbStG in all jenen Fällen zu versagen wäre, in denen der ohnehin automatisch auch für die Nachstiftungen geltende Widerrufsvorbehalt der Stiftungsurkunde (vgl Punkt 1.1.) nicht auch ausdrücklich in den Nachstiftungsvereinbarungen festgehalten wird, ließe sich nämlich sachlich nicht rechtfertigen.

Dies ergibt sich insbesondere aus dem Erkenntnis des VfGH vom 2.3.2005 (G 104/04), in dem der Gerichtshof zur Regelung des § 33 lit a ErbStG festgehalten hat, dass diese nicht nur die Widerrufsfälle des ABGB, sondern alle Fälle zu erfassen hat, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss. Entscheidend sind damit nicht allfällige Formalkriterien, sondern das faktische Vorliegen einer Herausgabepflicht. Umgelegt auf den vorliegenden Sachverhalt bedeutet dies, dass bei Herausgabe des gesamten Stiftungsvermögens aufgrund der Ausübung des in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Widerrufsrechts die Schenkungssteuererstattung nach § 33 lit a ErbStG nicht von der Formalfrage abhängig gemacht werden darf ob bzw inwieweit der Widerrufsvorbehalt zusätzlich auch (rein) klarstellend in die Nachstiftungsvereinbarungen aufgenommen wurde.

Der Vorbehalt des VfGH in seinem Erkenntnis vom 2.3.2005, wonach eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung nach § 33 lit a ErbStG zu führen hat, wenn die Herausgabepflicht ihre Ursache in der Schenkung selbst hat, ändert an diesem Ergebnis nichts. Mit diesem Vorbehalt grenzt der VfGH die Herausgabepflicht iSd § 33 lit a ErbStG nämlich bloß einerseits von der einvernehmlichen Auflösung von Schenkungsverträgen ab (was bei einem Widerruf iSd § 34 PSG nicht der Fall ist) und andererseits von Fällen, in denen die erzwungene Herausgabe in keinerlei Zusammenhang mit der ursprünglichen Schenkung steht (zB Herausgabe eines Geschenks durch den Beschenkten an einen Dritten aufgrund einer Fahrnisexekution).

Im vorliegenden Sachverhalt ist die geforderte „Ursächlichkeit der Herausgabe in der Schenkung selbst“ unzweifelhaft gegeben: Da in der Stiftungsurkunde der Stiftung ein

Widerrufsvorbehalt vorgesehen war, musste sich die Stiftung bzw der Stiftungsvorstand bei Annahme der Nachstiftungen nämlich bewusst sein, dass im Widerrufsfall auch das Nachstiftungsvermögen an mich als Erststifter herausgegeben werden muss. Damit bestand ein eindeutiger innerer Zusammenhang zwischen der Schenkung im Zuge der Nachstiftungsvereinbarungen einerseits und der Herausgabe aufgrund des Widerrufs der Stiftung andererseits. Der Umstand, dass Nachstiftungen für Zwecke der Schenkungssteuer unter den Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG subsumiert werden, während Zuwendungen im Rahmen der Errichtung der Stiftung unter den Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG subsumiert werden, vermag an diesem inneren Zusammenhang nichts zu ändern.

Eine verfassungskonforme Interpretation des 33 lit a ErbStG erfordert daher, dass auch die Schenkungssteuer erstattet wird, die ich anlässlich der Nachstiftungen an die Stiftung entrichtet habe.“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2008 als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 33 lit a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Bei einer Privatstiftung ist zwischen der Übergabe von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden und der Zuwendung von Vermögen auf Grund einer Nachstiftung zu unterscheiden.

Die Zuwendung von ATS 990.000 stellt die Übergabe von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden nach § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG dar und die mit der Urkunde über eine Nachstiftung erfolgte Zuwendung eine nach § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG der Steuer unterliegende Schenkung iSd bürgerlichen Rechts. Da jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb als selbständiger Vorgang zu betrachten ist und die Steuerschuld für jeden Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes entsteht, sind bei mehreren Erwerbsvorgängen die Voraussetzungen für eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit a ErbStG für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen.

Auch nach dem durch die Aufgabe der Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ verbliebenen Gesetzestext hat eine Erstattung der Steuer in allen Fällen stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Dies hat einerseits die Folge, 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, andererseits bedeutet die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabe nur zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (VfGH vom 2.3.2005, G 104/04).

Folglich ist für die verfahrensgegenständliche Nachstiftung gesondert von dem ursprünglichen Stiftungsgeschäft zu überprüfen, ob das Geschenk herausgegeben werden musste. Wobei eine Herausgabepflicht nur dann zur einer Erstattung führt, wenn die Herausgabepflicht ihre Ursache in der Nachstiftung selbst hat.

Richtig ist, dass nach dem Widerruf der Privatstiftung, auch die durch die Nachstiftung gewidmeten Vermögensteile von der Privatstiftung herausgegeben werden mussten, da nach § 34 PSG kein Teilwiderruf möglich ist. Im gegenständlichen Fall beruht die Herausgabepflicht, auf den Widerruf des ursprünglichen Stiftungsgeschäftes. Dass dem Stifter das mit der gegenständlichen Nachstiftungsvereinbarung zugewendete Vermögen wieder zufällt, hat somit seinen Grund nicht in der Zuwendung selbst. Somit ist dieses Erfordernis im

gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Aus diesen Gründen ist eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG nicht möglich, sohin war spruchgemäß zu entscheiden.“

In der Folge wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß § 281 BAO iVm § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2008/16/0003 bis 0004 anhängigen Verfahrens ausgesetzt. Nach Beendigung dieses beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens wird das Berufungsverfahren von Amts wegen fortgesetzt.

Die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurden mit Eingaben vom 29. April bzw. 12. Mai 2010 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25.03.2010, 2008/16/0003 bis 0004 in einem ähnlich gelagerten Fall wie folgt entschieden:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) ist die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben.

Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat (§ 34 PSG).

Ist dem Stiftungsvorstand ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen, hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, wodurch die Privatstiftung aufgelöst ist (§ 35 Abs. 1 Z 4 iVm Abs. 2 Z 1 PSG).

Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen; wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der Stifter Letztbegünstigter (§ 36 Abs. 2 und 4 PSG).

Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gelten die in den Z 1 bis 8 angeführten Tatbestände als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes. Gemäß Z 1 leg. cit. ist das jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts, nach Z. 2 leg. cit. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und nach Z. 7 leg. cit. gilt als Schenkung auch der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Während man unter einem Stiftungsgeschäft im Sinn der letztgenannten Bestimmung den Vermögensübergang anlässlich der Errichtung der Stiftung versteht, unterliegen Zuwendungen an eine bestehende Stiftung der Steuer nach § 3 Abs. 1 Z 1 oder 2 ErbStG (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Anm. 71 zu § 3 ErbStG).

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 151/1980 (vgl. dazu das Erkenntnis vom 30. Jänner 2008, ZI. 2007/16/0186) ist die Steuer zu

erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 33 lit. a ErbStG in der im Beschwerdefall noch maßgebenden Fassung ist Voraussetzung für die Erstattung der Steuer, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt (vgl. die in Fellner, aaO, unter Anm. 9 zu § 33 ErbStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die für eine unter Verzicht auf den Widerruf gewidmete Nachstiftung vorgeschriebene Schenkungssteuer im Falle des erlaubten Widerrufs der - gesamten - Privatstiftung zu erstatten ist. Die belangte Behörde hat diese Frage im Wesentlichen mit der Begründung verneint, die konkreten Schenkungen, nämlich die Nachstiftungen seien - auf ihren Widerruf sei im Übrigen auch verzichtet worden - nicht widerrufen worden.

Der Widerruf einer Schenkung gemäß § 33 lit. a ErbStG setzt eine erfüllte Schenkung voraus. Gemäß dem Einleitungssatz des § 3 Abs. 1 ErbStG wird in dieser Bestimmung festgelegt ("Als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes gilt"), welche Tatbestände als Schenkung zu werten sind. In § 33 lit. a ErbStG wird für die Erstattung der Schenkungssteuer hingegen nicht unterschieden, welcher konkrete Tatbestand der Besteuerung - seinerzeit - zu Grunde gelegt worden ist, die Rede ist nur allgemein vom Widerruf einer Schenkung.

Wurde eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG - zulässigerweise - widerrufen, deren zwingende Folge die Herausgabe des Geschenkes ist, kommt es nach dem Wortlaut des § 33 lit. a ErbStG nicht darauf an, dass dasselbe als Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 1 bis 8 ErbStG zu wertende Rechtsgeschäft, das zur Besteuerung geführt hat, widerrufen wird, damit die Voraussetzungen für die Erstattung nach § 33 lit. a ErbStG erfüllt sind. Entscheidend ist nach dem insofern klaren Gesetzeswortlaut der Widerruf "einer" Schenkung und die daraus zwingend folgende Herausgabe des auf Grund (irgend)einer Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG übertragenen Geschenkes.

Hat sich ein Stifter den Widerruf der - gesamten - Privatstiftung vorbehalten, führt dies nach der dargestellten Rechtslage zu ihrer Auflösung mit der gesetzlich vorgesehenen Folge, dass das gesamte verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung - somit auch das der Stiftung mit den Nachstiftungen gewidmete Vermögen - dem Stifter als dem Letztbegünstigten zu übertragen ist (§ 36 Abs. 2 und 4 PSG). An diesem Ergebnis ändert auch der Umstand nichts, dass der Stifter hinsichtlich der Nachstiftungen auf einen Widerruf verzichtet hat. Der - zulässige - Verzicht auf den Widerruf der Nachstiftungen kann nur solange Wirkungen entfalten, bis die - gesamte - Stiftung widerrufen worden ist, weil der Widerruf zur Auflösung der Stiftung führt, von der das gesamte Stiftungsvermögen, somit auch die Nachstiftungen erfasst sind.

Im Beschwerdefall sind die Nachstiftungen der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG - nach den Erklärungen in den Nachstiftungsvereinbarungen lag eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts vor - unterlegen, das Stiftungsgeschäft wurde gemäß § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG besteuert. Nach der - gesetzlich vorgesehenen und im Beschwerdefall nicht abbedungenen - Rechtsfolge des Widerrufs der beschwerdeführenden Partei wurde das Stiftungsvermögen samt Nachstiftungen dem Stifter als dem Letztbegünstigten übertragen. Zumal der Widerruf die zwingende Herausgabe auch der Nachstiftungen nach sich zieht und es nicht darauf ankommt, dass dies Folge des Widerrufs der ursprünglich getätigten Schenkung ist, ist nach dem Gesagten der Erstattungstatbestand des § 33 lit. a ErbStG auch hinsichtlich der Nachstiftungen erfüllt.

Zu diesem Ergebnis führt auch der Umstand, dass "die Stiftung" widerrufen wurde (§ 34 PSG), also nicht ausdrücklich nur das Stiftungsgeschäft (§ 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG), weshalb die Nachstiftungen ebenfalls als vom Widerruf erfasst anzusehen sind, somit auch bei dieser Betrachtung § 33 lit. a ErbStG auf die Nachstiftungen anwendbar ist."

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Mai 2010