



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stiftung, W., vertreten durch R.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. Dezember 2006 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 § 33 ErbStG in der Höhe von € 307.152,68 (entspricht S 4,226.513,--) stattgegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Stiftungsurkunde vom 24. Mai 2000 wurde die Stiftung, die Berufungswerberin, errichtet. Sie wurde am 20. September 2000 vom zuständigen Handelsgericht Wien zur FN xy in das Firmenbuch eingetragen. Im Punkt 14.1. der Stiftungsurkunde hat sich der Stifter, Herr C.R., den Widerruf der Privatstiftung vorbehalten.

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 25. September 2000 hat der Stifter seine Aktien an der T.A. an die Berufungswerberin übertragen. Im Punkt 3. dieser Vereinbarung verzichtet der Stifter auf einen Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung. Für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin mit Bescheid vom 29. Oktober 2001 die Schenkungssteuer mit S 4,226.513,-- vorgeschrieben.

Der Stifter hat mit Notariatsakt vom 17. September 2002 die Privatstiftung widerrufen. Demzufolge hat der Stiftungsvorstand gemäß § 35 Abs. 2 Z. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) die

Auflösung der Privatstiftung beschlossen, welche auch zum Firmenbuch eingetragen wurde. Die Vermögenswerte wurden wieder an den Stifter zurück übertragen.

Von der Berufungswerberin wurde auch für die mit Bescheid vom 29. Oktober 2001 vorgeschriebene Schenkungssteuer in der Höhe von S 4,226.513,-- (Vorschreibung für die Nachstiftungsvereinbarung vom 25. September 2000) ein Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG gestellt. Dieses Ansuchen wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 11. Dezember 2006 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Nach § 33 lit. a ErbStG. in der zum Zeitpunkt des Widerrufs der Privatstiftung geltenden Fassung ist die Steuer zu erstatte, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und das Geschenk deswegen herausgegeben werden musste. Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist somit zunächst, dass die Schenkung widerrufen wurde. Diese Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ABGB handelt. Im gegenständlichen Fall wurde nicht nur keine ausdrückliche Vereinbarung über einen Widerrufsgrund getroffen, sondern im Gegenteil vom Geschenkgeber ausdrücklich auf das Recht, die Zuwendung zu widerrufen, verzichtet.“*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass alle Vermögensübertragungen an die Privatstiftung durch den Stifter erfolgten. Der Stifter mag zwar auf den losgelösten Widerruf einer konkreten Vermögensübertragung verzichtet haben, habe aber nicht auf den Widerruf der Privatstiftung und damit auf den Widerruf sämtlicher Vermögensübertragungen an die Privatstiftung verzichtet. Eine Differenzierung dahingehend, ob eine Vermögensübertragung auf eine Privatstiftung durch ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden oder auf Grund einer Nachstiftung erfolgt ist, sei im § 33 lit. a ErbStG nicht vorgesehen. Es würden sämtliche Voraussetzungen für eine Erstattung der Schenkungssteuer vorliegen.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2008 als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

*„Mit der Stiftungsurkunde erfolgte die Zuwendung des Mindestvermögens in der Höhe von ATS 1,000.000,-- auf Grund des Stiftungsgeschäftes unter Lebenden nach § 3 Abs. 1 Ziff. 7 ErbStG und mit der Nachstiftungsvereinbarung erfolgte eine Zuwendung nach § 3 Abs. 1 ErbStG. Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer. Bei einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen sind auch die Voraussetzungen für eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen.“*

*In der Stiftungsurkunde wurde der Widerruf der Stiftung für zulässig erklärt. In der Nachstiftungsvereinbarung vom 25. September 2000 wurde im Punkt 3. ausdrücklich auf den Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung verzichtet. Der Widerruf der Stiftung hat zur Folge, dass nicht nur die Stiftung aufgelöst wird, sondern auch, dass das der Stiftung*

*gewidmete und nachträglich geschenkte Vermögen verteilt wird im Rahmen eines in Anlehnung an das Aktienrecht ausgestalteten Abwicklungsverfahrens.*

*Nach § 33 lit. a ErbStG in der zum Zeitpunkt des Widerrufs der Privatstiftung geltenden Fassung ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und das Geschenk deswegen herausgegeben werden musste. Im gegenständlichen Fall wurde nicht nur keine ausdrückliche Vereinbarung über einen Widerrufsgrund getroffen, sondern im Gegenteil vom Geschenkgeber ausdrücklich auf das Recht, die Zuwendung zu widerrufen, verzichtet. Auch nach dem durch die Aufgabe der Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ verbliebenen Gesetzestext hat eine Erstattung der Steuer nur in den Fällen stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste; wenn also die Ursache in der Schenkung selbst liegt.*

*Aus diesen Gründen ist eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG nicht möglich."*

In der Folge wurde ein Vorlageantrag 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.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25.03.2010, 2008/16/0003 bis 0004 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 erlassen, 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 erlassen 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 23. April 2010