



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/1190-W/10

## 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 9. Mai 2006 betreffend Abweisung eines Antrags auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG in der Höhe von € 10.099,05 (entspricht S 138.966,--) 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 H.R., den Widerruf der Privatstiftung vorbehalten.

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 28. September 2000 hat der Stifter seinen Geschäftsanteil an der GmbH mit einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von S 1.033.200,-- 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 23. Oktober 2001 die Schenkungssteuer mit S 138.966,-- 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 23. Oktober 2001 vorgeschriebene Schenkungssteuer in der Höhe von S 138.966,-- (Vorschreibung für die Nachstiftungsvereinbarung vom 28. 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 9. Mai 2006 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Die Stiftung von Vermögen ist ein unentgeltliches Rechtsgeschäft iS d. § 2 Abs. 2 Z. 1 oder § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG (Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden) und unterliegt der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Gegenstand der Schenkungssteuer ist nicht die Errichtung der Stiftung selbst, sondern erst die Übergabe des Vermögens an die Stiftung auf Grund eines unter Lebenden getätigten Stiftungsgeschäftes. Zuwendungen, die der Stifter nachträglich einer (rechtsfähigen) Stiftung über das Stiftungskapital hinaus macht, so genannte Zustiftungen, gelten nicht als Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes, weil sie unabhängig von diesem vollzogen werden. Sie sind Schenkungen iS des § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG.“*

*Gem. § 33 lit. a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und so weit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste.*

*Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist zunächst, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung iS der § 947 ff ABGB oder eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt. Ebenso erlaubt es § 34 Privatstiftungsgesetz dem Stifter, die von ihm gegründete Stiftung zu widerrufen, dies allerdings nur, wenn er sich ein solches Recht in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat (Dorazil-Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 3 Rz 15.2, 15.3 und zu § 33 Rz 26.1. ff ua.; Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 33 ErbStG Tz 9ff; Müller/Rief, Der Widerruf der Privatstiftung-aus zivil- und steuerlicher Sicht, FJ 1995, 53).*

*Im gegenständlichen Fall wurde gem. Punkt 3 der Nachstiftungsvereinbarung vom 28.9.2000 ausdrücklich erklärt, dass der Stifter Herr H.R. auf den Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung 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 19. Juli 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

*„Unbestritten ist, dass der Stifter sich in der Stiftungsurkunde den Widerruf der Privatstiftung ausbedungen hat. Unbestritten ist aber auch, dass der Stifter im Notariatsakt GZ 1 vom 28.9.2000 (Nachstiftungsvereinbarung) ausdrücklich auf einen Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung verzichtet hat.“*

*Voraussetzung für die Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit a ErbStG (idF vor BGBI I 2005/26) ist der Widerruf der Schenkung und die Herausgabe des Geschenkes. Die Bestimmung des § 33 lit a ErbStG ist daher nur dann anwendbar, wenn ein Widerruf im Sinne der § 947 ff ABGB oder auf Grund eines vertraglich ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes erfolgt. Im gegenständlichen Fall wurde aber die Schenkung laut Notariatsakt vom 28.9.2000 nicht widerrufen, vielmehr hat der Geschenkgeber auf den Widerruf der Schenkung ausdrücklich verzichtet.*

*Der Widerruf der Stiftung führt einerseits zur Auflösung der Stiftung, andererseits zur Verteilung des der Stiftung gewidmeten und im Wege von Nachstiftungen nachträglich geschenkten Vermögens. Der vom Stifter für zulässig erklärte Widerruf der Stiftung ermöglicht bei Vorliegen aller Voraussetzungen grundsätzlich die Anwendbarkeit des § 33 lit a ErbStG, allerdings nicht für die Nachstiftung, wurde doch in der Nachstiftungserklärung ausdrücklich auf den Widerruf der Schenkung verzichtet.*

*Von dem ausdrücklich vorbehaltenen Recht des Widerrufes der Stiftung ist die unter Verzicht auf Widerruf erfolgte Schenkung zu trennen. Es ist nämlich zwischen der Errichtung der Stiftung und der Vermögenszuwendung an die Stiftung zu unterscheiden. Gegenstand der Schenkungssteuer ist erst die Vermögensübertragung an die Stiftung, und nicht die Errichtung der Privatstiftung.*

*Da im berufungsgegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 33 lit a ErbStG nicht vorliegen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen."*

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

Gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wurde eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Mit Erkenntnis vom 25. März 2010, ZI. 2008/16/0003 bis 0004, hat der Verwaltungsgerichtshof die Erledigung des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### ***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 Verkehrsteuern, 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*

erstatteten, 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 abbedeuteten - 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