

## **Voraussetzungen der Rückerstattung der Schenkungssteuer bei Widerruf der Privatstiftung; keine Rückerstattung der Schenkungssteuer, wenn der Stifter in der Stiftungsurkunde oder in der Nachstiftungsvereinbarung auf den Widerruf der unentgeltlichen Zuwendung verzichtet.**

**Der Widerruf einer Stiftung hat zur Folge, dass nicht nur die Stiftung aufgelöst wird, sondern auch, dass das der Stiftung gewidmete und nachträglich geschenkte Vermögen verteilt wird. 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. Wird anlässlich der Nachstiftung auf den Widerruf dieser Zuwendung verzichtet, werden bei einem Widerruf der Stiftung für das mit der Nachstiftung zugewendete Vermögen die Voraussetzungen für eine Erstattung nicht erfüllt.**

**PSG: §§ 3, 4, 9, 34;  
§§ 3 Abs 1, 11, 33  
ErbStG**

UFS 29.11.2006,  
RV/1651-W/06

### **Entscheidungsgründe**

Mit Stiftungsurkunde vom 24. Mai 2000 wurde die C.S., die Berufungswerberin, errichtet. Sie wurde am 20. September 2000 vom zuständigen Handelsgericht Wien zur FN 199056 f 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 28. September 2000 hat der Stifter seinen Geschäftsanteil an der R.D. 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 erstaten, 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 C.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 11.119 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 BGBl 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.

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

Notwendiger Bestandteil jeder Privatstiftung ist die Widmung eines bestimmten Vermögens. Nach § 4 PSG in der zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftungsurkunde geltenden Fassung muss der Stifter ein Mindestvermögen im Wert von einer Million Schilling widmen. Das Mindestvermögen von S 1 Million ist zwingend in die Stiftungsurkunde aufzunehmen. Darüber hinausgehende Vermögenswidmungen können auch in nicht der Registerpublizität unterliegenden Stiftungszusatzurkunden oder Nachstiftungsvereinbarungen festgelegt werden.

Der Stifter kann der Privatstiftung nicht bloß aus Anlass der Errichtung Vermögen widmen, sondern ihr auch nachträglich in Form einer schuldrechtlichen Vereinbarung Vermögen zuführen. Diese „Nachstiftung“ stellt eine Form der Zustiftung dar und bedarf daher wie eine Zustiftung von dritter Seite im Sinne des § 3 Abs. 4 PSG der Annahme durch die Privatstiftung.

Dass neben der Stiftungsurkunde vom 24. Mai 2000 die nicht dem Firmenbuch vorzulegende Nachstiftungsvereinbarung vom 28. September 2000 errichtet wurde, lässt nur den Schluss zu, dass die darin enthaltene Abtretung des Geschäftsanteiles an der R.D. von den Vertragsparteien als nachträgliche, das heißt von der Widmung nach § 4 und § 9 Abs. 1 Z. 1 PSG verschiedenen Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung verstanden wurde. Dafür spricht auch die zweiseitige Gestaltung der Nachstiftungsvereinbarung, die sowohl vom Stifter als auch von zwei Vorstandsmitgliedern der den abgetretenen Geschäftsanteil annehmenden Privatstiftung abgeschlossen und unterfertigt wurde. Die Annahme der Zuwendung erfolgte im gegenständlichen Fall im Punkt 2. der Nachstiftungsvereinbarung. Diese Vorgangsweise macht somit deutlich, dass die Zuwendung des Geschäftsanteiles von der Widmung in der Stiftungsurkunde nicht umfasst war.

Die Zuwendung des Mindestvermögens in der Höhe von S 1 Million stellt den Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden nach § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG und die mit Nachstiftungsvereinbarung erfolgte Zuwendung eine nach § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der Steuer unterliegende Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts dar. Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer. Die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich der Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft. Daraus folgt, dass bei einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen auch die Voraussetzungen für eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert geprüft werden müssen.

Im gegenständlichen Fall wurde die Berufungswerberin am 24. Mai 2000 errichtet, ihr Vermögen gewidmet und in der Stiftungsurkunde der Widerruf der Stiftung für zulässig erklärt. Es erfolgten seitens des Stifters mehrere Nachstiftungen, hier die unentgeltliche Zuwendung eines Geschäftsanteiles an der R.D. mit Nachstiftungsvereinbarung vom 28. September 2000, in welcher allerdings in Punkt 3. ausdrücklich auf den Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung verzichtet wurde.

Der Widerruf einer Privatstiftung im Sinne des § 34 PSG führt zu einer Auflösung. Die Auflösung ist mit der Eintragung in das Firmenbuch wirksam. Bei Widerruf ist der Stifter, sofern die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, Letztbegünstigter. Im gegenständlichen Fall sieht die Stiftungsurkunde nichts anderes vor, sodass hier der Stifter auch Letztbegünstigter ist. Dem Letztbegünstigten ist, mehreren Letztbegünstigten im Zweifel zu gleichen Teilen, das nach Befriedigung der Gläubiger verbleibende Vermögen im Rahmen eines in Anlehnung an das Aktienrecht ausgestalteten Abwicklungsverfahrens zu übertragen. Im gegenständlichen Fall

wurden auch sämtliche durch die Nachstiftungsvereinbarungen auf die Privatstiftung übertragenen Vermögenswerte wieder an den Stifter zurück übertragen.

Der gesamte Sachverhalt - von welchem nur die Nachstiftungsvereinbarung vom 28. September 2000 Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist - ist daher im Lichte des § 33 ErbStG zu sehen. 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, d.h. eine Abwicklung erfolgt. Der Widerruf der Stiftung wurde vom Stifter für zulässig erklärt, weswegen § 33 ErbStG grundsätzlich darauf anwendbar ist (ob die weiteren Voraussetzungen vorliegen ist vom Finanzamt in einem von diesem unabhängigen Verfahren zu prüfen). Anders liegt jedoch der Fall bei der gegenständlichen Nachstiftung. Anlässlich dieser Zuwendung wurde ausdrücklich erklärt, dass der Stifter auf den Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung verzichtet.

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. 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 ff 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. Dass ein Widerruf der mit Nachstiftungsvereinbarung vom 28. September 2000 erfolgten Zuwendung vorliegt, wird auch im Berufungsverfahren nicht behauptet.

Auch nach dem durch die Aufgabe der Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ verbliebenen Gesetzestext hat eine Erstattung der Steuer in allen Fällen - aber auch nur dann - stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat zum Einen die Konsequenz, 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, zum Anderen 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).

Dass dem Stifter das mit der gegenständlichen Nachstiftungsvereinbarung zugewendete Vermögen wieder zufällt, hat seinen Grund nicht in der Zuwendung selbst. Aus diesen Gründen ist eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG nicht möglich.