

## **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 Erbschaftssteuergesetz 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/2011-W/06

### **Entscheidungsgründe**

Mit Stiftungsurkunde vom 24. Mai 2000 wurde die R., 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 der Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 2000 hat der Stifter seine 17.694 Stück Aktien an der E.M. an die Berufungswerberin übertragen. Im Punkt 4. dieser Urkunde verzichtet der Stifter auf einen Widerruf dieser unentgeltlichen Zuwendung. Für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien der Berufungswerberin mit Bescheid vom 29. Oktober 2001 die Schenkungssteuer mit S 8.922,-- 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 8.922,-- (Vorschreibung für die Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 2000) ein Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG gestellt. Dieses Ansuchen wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien mit Bescheid vom 2. Februar 2006 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.*

*Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist somit 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 Vertrag 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 Urkunde vorbehalten hat.*

*In der gegenständlichen Urkunde wurde laut Punkt 4. jedoch auf den Widerruf dieser Zuwendung verzichtet.*

*Aus den vorgenannten Gründen kann dem Antrag nicht entsprochen werden.“*

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 Verkehrssteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

*„Wurde die Privatstiftung widerrufen und wurde der Widerruf in der ursprünglichen Stiftungsurkunde für zulässig erklärt, ist § 33 ErbStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen grundsätzlich für diese Übergabe des Vermögens an die Privatstiftung auf Grund des Stiftungsgeschäftes anwendbar. Zuwendungen die der Stifter nachträglich über das Stiftungskapital hinaus macht, sogenannte Zustiftungen, gelten nicht als Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes, weil sie unabhängig von diesen vollzogen werden. Sie sind Schenkungen i.S.d. § 3(1)1 ErbStG. Verzichtete der Stifter anlässlich einer Nachstiftungsvereinbarung ausdrücklich für diese spezielle Zuwendung auf den Widerruf, so ist eine Erstattung der Schenkungssteuer mangels dieses Merkmales für diese spezielle Nachstiftung nicht möglich.“*

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 Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 2000 errichtet wurde, lässt nur den Schluss zu, dass die darin enthaltene Abtretung der Aktien an der E.M. von den Vertragsparteien als nachträgliche, das heißt von der Widmung nach § 4 und § 9 Abs. 1 Z. 1 PSG verschiedene Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung verstanden wurde. Dafür spricht auch die zweiseitige Gestaltung der Urkunde über die Nachstiftung, die sowohl vom Stifter als auch von zwei Vorstandsmitgliedern der die abgetretenen Aktien annehmenden Privatstiftung abgeschlossen und unterfertigt wurde. Die Annahme der Zuwendung erfolgte im gegenständlichen Fall im Punkt 3. der Urkunde über eine Nachstiftung. Diese Vorgangsweise macht somit deutlich, dass die Zuwendung der Aktien 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 der Urkunde über eine Nachstiftung 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 von Aktien an der E.M. mit der Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 2000, in welcher allerdings in Punkt 4. 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 Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 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 der Urkunde über eine Nachstiftung vom 21. Dezember 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.