

Widerruf einer Stiftung durch einen von mehreren Stiftern/Verjährung des Erstattungsanspruches iSd § 33 ErbStG

1. Wurde das Widerrufsrecht in der Stiftungsurkunde nur einem Stifter zugedacht, so kann dieser den Widerruf der Privatstiftung mit Wirkung zu Lasten der anderen Stifter aussprechen. Der Widerruf eines Stifters bewirkt in diesem Fall ex lege die Auflösung der Stiftung und muss die Stiftung das noch vorhandene Vermögen an die Stifter (und zwar nicht nur an den widerrufsberechtigten Stifter, sondern anteilig an alle Stifter) als Letztbegünstigte rückübertragen (siehe dazu § 36 Abs 4 PSG). Im Zeitpunkt der tatsächlichen Herausgabe des gewidmeten Stiftungsvermögen an die einzelnen Stifter entsteht für die Zuwendungen aller Stifter – jeweils im Umfang der Rückgängigmachung der Bereicherung – ein Erstattungsanspruch iSd § 33 lit.a ErbStG. § 33 ErbStG 1955; §§ 2 lit a Z 2, 207, 208, 209 BAO
UFS 4.10.2007,
RV/0217-W/06
2. Der Anspruch auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG unterliegt der Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahres der Verwirklichung aller im § 33 ErbStG genannten Tatbestandsmerkmale (das sind im vorliegenden Fall einer Erstattung nach § 33 lit. a ErbStG idF vor der mit BGBl I 26/2005 kundgemachten Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof: der Widerruf und die deshalb erfolgte Herausgabe des Geschenkes) zu laufen.

Entscheidungsgründe

1) Mit Stiftungserklärung vom 8. Juli 1994 (in Kopie im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.1) errichteten Frau EL, Herr BW (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) und Herr AS die S Privatstiftung (kurz Stiftung). Die Stifter widmeten und übergaben der Stiftung Vermögensgegenstände im Schätzwert von insgesamt S 1.882.590,00, und zwar

- Frau EL im Wert von S 400.000,00,
- Herr BW im Wert von S 1.472.590,00 (S 1.042.590,00 Einrichtung „Kapelle“ + S 240.000,00 Oldtimer + S 190.000,00 bar) und
- Herr AS im Wert von S 10.000,00.

Nach § 3 der Stiftungserklärung sind Herr TL und Herr WL Erstbegünstigte der Stiftung. Nach deren Tod sind ihre Erben, unabhängig von der Erbquote, Begünstigte.

Nach § 5 der Stiftungserklärung ist die Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde zulässig

§ 11 der Stiftungserklärung hat folgenden Inhalt (Unterstreichung durch den UFS):

„1 Die Stiftung wird auf unbestimmte Zeit errichtet.

2. Frau EL behält sich den Widerruf der Stiftung bzw. ihrer Stiftungserklärung vor.

3. Im Falle einer befürwortenden Stellungnahme des Beirates (Anm: nach § 8 besteht der Beirat aus allen Begünstigten) kann der Vorstand mit einstimmigem Beschluss die Auflösung der Stiftung beschließen.

4. Im Falle der Auflösung sind aus dem Stiftungsvermögen zunächst allfällige Verbindlichkeiten der Stiftung zu begleichen. Das verbleibende Stiftungsvermögen ist an die Begünstigten als Letztbegünstigte zu übertragen. Die Entscheidung welche Vermögensgegenstände an welche Letztbegünstigten übertragen werden, hat sich nach den Wünschen der Letztbegünstigten zu richten. ... Jedenfalls haben die Letztbegünstigten wertmäßig annähernd gleiche Teile des verbleibenden Stiftungsvermögens zu erhalten, mit Ausnahme des Falles, dass ein oder mehrere Letztbegünstigte einer Schlechterstellung zustimmen. Auch hier hat die Gleichbehandlung nach dem Tode eines Erstbegünstigten nach Stämmen zu erfolgen.“

Am 2. September 1994 wurde die Stiftung im Firmenbuch eingetragen.

Mit vorläufigem Bescheid vom 23. September 1994 zu ErfNr.1, St.Nr.1 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ua. gegenüber dem Bw. Schenkungssteuer in Höhe von S 36.777,00 (2,5 % des steuerpflichtigen Erwerbes von S 1.471.090,00) fest.

2) Im Wege einer Nachstiftung widmete der Bw der Stiftung weitere Vermögensgegenstände (und zwar weitere Oldtimer) mit einem Schätzwert von S 6.698.000,00 und nahm die Stiftung, vertreten durch die Vorstandsmitglieder, die Vermögensgegenstände an. Nach Punkt 4. der undatierten "Widmungserklärung" ist der Inhalt der Stiftungsurkunde vom 8. Juli 1994 auf diese Nachstiftung sinngemäß anzuwenden. Die Übertragung dieser Gegenstände erfolgte - mit Ausnahme eines Porsche 914/6 Targa BJ 1972 im Wert von S 80.000,00 (siehe das Anlageverzeichnis der Stiftung sowie das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 25.5.2007) - am 28.11.1995.

Mit vorläufigem Bescheid vom 8. März 1996 zu ErfNr.2 St.Nr.2 setzte das Finanzamt für diese Nachstiftung gegenüber dem Bw. Schenkungssteuer in Höhe von S 167.412,00 (2,5 % des steuerpflichtigen Erwerbes von S 6.696.500,00) fest.

3) Am 15. Mai 1997 erfolgte eine weitere Nachstiftung, mit der der Bw. der Stiftung Vermögensgegenstände mit einem Schätzwert von S 500.000,00 widmete. Die Schenkungssteuer für diese Zuwendung setzte das Finanzamt mit vorläufigem Bescheid vom 23. September 1997 zu ErfNr.3, St.Nr.3 gegenüber der Stiftung fest. Dieser Erwerbsvorgang ist nicht verfahrensgegenständlich.

4) Am 29. Juni 1998 fassten die Stifter EL und Herr BW, die beiden Erst- und Letztbegünstigten Herr TL und Herr WL sowie die beiden Stiftungsvorstände Herr MD und Herr MF vorbehaltlich der späteren Zustimmung des auf Urlaub befindlichen WA folgenden Beschluss (in Kopie im Bemessungsakt ErfNr.4):

„Die Stiftung wird gemäß § 35 des Privatstiftungsgesetzes in seiner derzeit geltenden Fassung aufgelöst. Die Stiftung tritt gemäß den Bestimmungen des § 36 des Privatstiftungsgesetzes in Abwicklung. Das nach Durchführung der Abwicklung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes verbleibende Stiftungsvermögen wird den Letztbegünstigten TL und WL im Sinne der Bestimmung des § 11 Absatz 4 der Stiftungserklärung gleichteilig übertragen.“

Dieser Beschluss wurde dem Finanzamt am 28. Juli 1998 angezeigt.

Herr WA hat zu diesem Auflösungsbeschluss nie seine Zustimmung erteilt (siehe Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 8.5.2007), weshalb dieser Auflösungsbeschluss nicht wirksam wurde.

5) Mit Vorhalt vom 29. Juli 1998 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Bekanntgabe, ob Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte unentgeltlich veräußert worden seien. Dies wurde verneint und außerdem mitgeteilt, dass die Stiftung im September 1998 widerrufen werden wird (siehe Bemessungsakt ErfNr.1, S. 46).

6) Am 29. September 1998 errichteten Frau EL, Herr BW, Herr AS, Herr TL und Herr WL sowie der Stiftungsvorstand, bestehend aus Herrn WA, Herrn MD und Herrn MF einen Notariatsakt mit auszugsweise folgendem Inhalt (in Kopie im Bemessungsakt ErfNr.2, S 23-31):

„Erstens: Rechtsverhältnisse

Frau EL und die Herren BW sowie AS sind die Gesamtheit der Stifter der im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien unter FNxxx eingetragenen "S Privatstiftung".

In der Stiftungserklärung vom 8.7.1994 ..., ist für den Fall des Widerrufs ein Letztbegünstigter nicht vorgesehen. Die erschienenen Stifter aber auch die in sonstigen Fällen in der Stiftungserklärung vorgesehenen Letztbegünstigten, nämlich Herr TL und Herr WL, erklären übereinstimmend, dass somit § 36 Abs. 4 PSG für den Fall des Widerrufs uneingeschränkt zur Anwendung zu kommen hat. Im § 11 Z 2 der Stiftungserklärung hat sich jedoch Frau EL den Widerruf der Privatstiftung ausdrücklich vorbehalten.

Zweitens: Widerruf

Sohin erklärt Frau EL von dem ihr in der Stiftungserklärung vorbehaltenen Recht Gebrauch zu machen und die Stiftung hiemit zu widerrufen.

Die erschienenen Vorstandsmitglieder der Stiftung, nämlich die Herren WA, MD und MF, nehmen diese Erklärung gleichzeitig zur Kenntnis.

Drittens: Auflösungsbeschluss

Da die von sämtlichen Vorstandsmitgliedern unter einem vorgenommenen Prüfung der Widerrufserklärung durch Frau EL ergeben hat, dass die eben erwähnte Erklärung sowohl mit dem Stiftungsbrief als auch mit dem Gesetz im Einklang steht, fassen hiemit die erschienenen Vorstandsmitglieder, ..., folgenden

Beschluss

Die Stiftung wird gemäß § 35 Abs. 2 Z. 1 PSG infolge des von der Stifterin EL ausgeübten und ihr im Stiftungsbrief vorbehaltenen Widerrufsrechtes aufgelöst. Die Stiftung tritt sohin in Abwicklung.

Das nach Durchführung der Abwicklung im Sinne des § 36 PSG verbleibende Stiftungsvermögen wird an die Stifter als die im vorliegenden Falle des Widerrufs gemäß § 36 Abs. 3 PSG Abs. 3 PSG Letztbegünstigte, und zwar im Verhältnis des Wertes der von den Stiftern gestifteten Einlagen verteilt, wobei nach Möglichkeit die nicht im Rahmen der Liquidation realisierten Teile des Stiftungsvermögens an jenen Stifter zurückzustellen sind, der sie auch gestiftet hat.“

Mit Bescheiden vom 13. Oktober 1998 bzw. 16. Oktober 1998 erklärte das Finanzamt die oa. vorläufigen Schenkungssteuerbescheide für endgültig.

7) Am 19. Jänner 2005 wurde die S Privatstiftung unter Bezugnahme auf den Vorstandsbeschluss vom 29. September 1998 infolge beendeter Abwicklung im Firmenbuch gelöscht.

8) Mit Schreiben vom 21. Jänner 2005, eingebracht beim Finanzamt am 25. Jänner 2005 (im Bemessungsakt ErfNr.2, S 21) beantragte der Bw. die im Schenkungssteuerbescheid vom 8. März 1996 vorgeschriebene Schenkungssteuer in Höhe von S 167.412,00, d.s € 12.166,30 gemäß § 33 ErbStG zu erstatten.

Mit Bescheid vom 19. April 2005 wies das Finanzamt den Antrag ab. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass laut Stiftungsurkunde der Antragsteller kein Widerrufsrecht gehabt hätte. Außerdem sei der Antrag auf Erstattung nach Ende der Verjährungsfrist (31.12.2003) erfolgt. Die Verjährung beginne mit Ablauf des Jahres, in welchem der Erstattungsanspruch entstanden sei (im gegenständlichen Fall am 31.12.1998).

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde u.a. eingewandt, dass Voraussetzung für den Erstattungsanspruch nach dem Wortlaut des Gesetzes nur der Widerruf (von wem immer - und keineswegs bloß durch den Geschenkgeber) und die Herausgabe der Schenkung seien. Dazu wurde auf das Erkenntnis des VfGH vom 2.3. 2005, G 104/04 verwiesen. Nach der bereinigten Rechtslage seien die beiden Voraussetzungen (Widerruf und Herausgabe) im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt. Zu beachten sei weiters, dass gemäß § 35 Abs. 2 Z 1 PSG auch der nur einem Stifter vorbehaltene Widerruf dazu führe, dass der Stiftungsvorstand die Stiftung aufzulösen hat, weil ein Teilwiderruf unzulässig sei (vgl. Arnold, PSG §34 RZ 1). Eine Zustimmung der Organe der Privatstiftung, besondere des Stiftungsvorstandes, sei ebenso wenig erforderlich wie die Genehmigung des Gerichtes. Dies führe bei einem Widerruf zu einer zwingenden Auflösung der Privatstiftung (Stiftungs-Abwicklung) und zu einer Herausgabeverpflichtung des verbleibenden Vermögens der aufgelösten Privatstiftung. Ist nun die „Wenn-Bedingung“ von § 33 lit a ErbStG erfüllt und sind sowohl die Letztbegünstig-

ten als auch der Wert des ihnen aufgrund der Abwicklung zugekommenen Vermögens mit jenem der Dotation ident, werde auch der „Insoweit-Bedingung“ dieser Gesetzesbestimmung entsprochen (vgl. *Fellner*, ErbStG, § 33 Anm 10a ff). Weitere Voraussetzungen seien nach dem Gesetz nicht zu erfüllen. Bei teilweiser Herausgabe sei die Steuer insoweit zu erstatten, als sie gegenüber einer nunmehrigen Neuberechnung nach dem verbleibenden Erwerb zu hoch festgesetzt worden ist (vgl. *Fellner*, ErbStG, § 33 Anm 12). Der Gesetzgeber habe in der Regierungsvorlage zum Ausdruck gebracht, dass bei Widerruf der Stiftung durch den Stifter die Schenkungssteuer zu erstatten ist.

Auch Verjährung liege nicht vor. Das Gesetz kenne keine Frist für die Geltendmachung des Erstattungsanspruches. § 207 BAO sei nicht anwendbar, weil dieser nur das Recht der Abgabenbehörde zur Festsetzung einer Abgabe betreffe und auf Verpflichtungen der Abgabenbehörde eine Abgabe zu erstatten, nicht anwendbar sei. Aber selbst wenn man anderer Meinung wäre, liege Verjährung nicht vor. Denn Tatbestandsmerkmal für das Entstehen des Erstattungsanspruches sei sowohl Widerruf als auch Herausgabe des Geschenkten. Stiftungsrechtlich schließe an die Auflösung der Privatstiftung die Abwicklung desselben an. Hat der Abwickler die Verbindlichkeiten der Privatstiftung berichtigt, habe erst nach Ablauf der Sperrfrist von einem Jahr ab Kundmachung der Auflösung die Übertragung des verbleibenden Vermögens zu erfolgen (vgl. § 36 PSG i.V.m. § 213 Abs. 1 AktG). Da diese Kundmachung erst im Amtsblatt der Wiener Zeitung vom 25./26.6.2003 erfolgt sei, sei auch eine Herausgabe nicht vor dem 25./26.7.2004 möglich gewesen. Die Verjährungsfrist sei jedenfalls noch offen, da der Beginn der Verjährungsfrist keinesfalls vor der Herausgabe des verbleibenden Vermögens erfolgen könne. Der Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer reduziere sich betragsmäßig, da die zugewendeten Vermögensgegenstände des betreffenden Schenkungssteuerbescheides nur im Ausmaß von Schilling 2.700.000,00 rückübertragen worden seien (siehe blg. Aufstellung iVm dem Anlageverzeichnis zum 31.12.1998 der Stern Privatstiftung). Die darauf entfallene Schenkungssteuer in Höhe von 2,5% betrage somit Schilling 67.500,00 (entspricht € 4.905,42).

Nach dieser Aufstellung des Bw. (Bemessungskt ErfNr. 470.705/1995, S 51 ff) wurden der Stiftung folgende Vermögensgegenstände gewidmet bzw. rückübertragen:

Übertragenes Vermögen	1994	1995	1997	Summe
Einrichtung vom Bw.	1.042.590,00			1.042.590,00
Oldtimer vom Bw.	240.000,00	6.618.000,00	500.000,00	7.758.000,00
Bargeld vom Bw.	190.000,00			190.000,00
Summe vom Bw.	1.472.590,00	6.618.000,00	500.000,00	8.990.590,00
Übrige Stifter	410.000,00			410.000,00
Widmung ges	1.882.590,00	6.618.000,00	500.000,00	9.000.590,00
Rückübertragungen				
Einrichtung an Bw.	1.042.590,00			1.042.590,00
Oldtimer an Bw.	240.000,00	2.700.000,00	500.000,00	3.440.000,00
Bargeld an Bw.	0,00			0,00
Gesamt an Bw. retour	1.282.590,00	2.700.000,00	500.000,00	4.482.590,00
retour an übrige Stifter	400.000,00			400.000,00
Gesamt retour	1.682.590,00	2.700.000,00	500.000,00	4.885.590,00

In dieser Aufstellung fehlt der Porsche 914/6 Targa BJ 1972 Fahrgestellnr.xxx im Schätzwert von S 80.000,00 (siehe Widmungserklärung 1995), weshalb sich der Wert der 1995 vom Bw. gewidmeten Vermögensgegenstände auf S 6.698.000,00 erhöht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2005 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Aufhebung der Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" durch den Verfassungsgerichtshof am 29.4.2005 im BGBl 26/2005 kundgemacht und mit diesem Tag in Kraft getreten sei. Für den konkreten Fall sei daher die Bestimmung i.d.F. vor Kundmachung des BGBl 26/2005 anzuwenden. Eine einvernehmliche Rückgängigmachung führe nicht zur Erstattung der Schenkungssteuer. Daher würde auch die neue Rechtslage zu keiner Erstattung führen. Gemäß § 2 lit a Z 2 BAO würden die Bestimmungen der BAO auch in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen gelten. Eine Erstattung liege vor, wenn einem Abgabepflichtigen eine zu Recht entrichtete Abgabe aufgrund eines hinzutretenden Abgabentatbestandes ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist (zB § 33 ErbStG). Daher seien die Verjährungsbestimmungen auch auf die Erstattung anzuwenden. Die Auflösung der Stiftung sei durch Notariatsakt vom 29. Juni 1998 erfolgt. Die Verjährungsfrist beginne mit Ablauf des Jahres, in welchem der Erstattungsanspruch entstanden ist (vgl. Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 33, RZ 8.2.), sohin mit Ablauf des Jahres 1998 und betrage 5 Jahre. Sie endete sohin am 31.12. 2003.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dazu erwidert, dass das Erkenntnis des VfGH lediglich als weiteres starkes Indiz für die vertretene Rechtsansicht angeführt worden sei. In der Berufungsvorentscheidung werde nicht erläutert, wie die Behörde zu der Ansicht gelangte, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine einvernehmliche Rückgängigmachung handle. Der Widerruf einer Privatstiftung sei immer eine einseitige Willenserklärung des widerrufsberechtigten Stifters. Somit stehe diesbezüglich jedenfalls einer Erstattung der Schenkungssteuer nichts entgegen. Zur Frage, ob der Erstattungsanspruch der Verjährung unterliege, wurde noch auf die Kommentarmeinung von *Dorazil-Taucher* (Anm. 8.1 zu § 33 ErbStG) verwiesen.

Abschließend wurde nochmals betont, dass die Herausgabe des Geschenkes Voraussetzung für die Steuererstattung sei. Eine Herausgabe sei vor dem 25./26.7.2004 rechtlich gar nicht möglich gewesen.

9) Mit Schreiben vom 17. Mai 2005 (siehe Bemessungsakt ErfNr.1, S 61) beantragte der Bw. auch einen Teil der vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im Schenkungssteuerbescheid vom 23. September 1994 vorgeschriebenen Schenkungssteuer in Höhe von S 32.064,75, d.s € 2.330,24 gemäß § 33 ErbStG zu erstatten. Zur Begründung wurde auf die Berufung vom selben Tag verwiesen.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 5. August 2005 ebenfalls abgewiesen. Die Begründung des Finanzamtes sowie die Argumentation des Bw. in der dagegen eingebrachten Berufung decken sich im wesentlichen mit jenen im Verfahren zu ErfNr.2.

In beiden Berufungsverfahren beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

10) Mit Schreiben vom 30. März 2007 ersuchte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates das Finanzamt Wien 1/23 um Übermittlung des Veranlagungsaktes der S Privatstiftung zur Einsichtnahme. Dazu teilte das Finanzamt mit mail vom 16. April 2004 mit, dass der angeforderte Akt nicht auffindbar sei.

11) Am 8. Mai 2007 wurde ein Erörterungsgespräch durchgeführt, an dem für den Bw. dessen steuerlicher Vertreter Herr WA (der auch Mitglied des Vorstandes der Stiftung war) sowie für das Finanzamt Herr HR Dr. Gerhard Felmer teilnahmen (siehe die darüber errichtete Niederschrift).

Beim Erörterungsgespräch wurde zunächst geklärt, dass der Auflösungsbeschluss vom 29. Juni 1998 mangels Zustimmung von Herrn WA nie wirksam wurde. Sodann wurde von der Referentin dargelegt, weshalb sie davon ausgeht, dass die - teilweise - erfolgte Rückübertragung der gewidmeten Vermögensgegenstände an den Bw. auf Grund des zulässigen Widerrufs von Frau EL und nicht auf Grund einer einvernehmlichen Vereinbarung des Bw. mit der Privatstiftung erfolgt sei. Dem erwiderte das Finanzamt, dass Voraussetzung für eine Erstattung wäre, dass ein Widerruf des Bw. erfolgt wäre.

Weiters wurde von der Referentin dargelegt, dass ihrer Ansicht nach der Erstattungsanspruch im Zeitpunkt der tatsächlichen Herausgabe des Geschenkes entstehe und es hierfür weder auf den Zeitpunkt des Widerrufs der Stiftung noch auf den Zeitpunkt der Löschung der Stiftung im Firmenbuch ankomme. Wann genau und auf welche Weise die Rückübertragung des gewidmeten Vermögens an den Bw. erfolgt ist, konnte beim Erörterungsgespräch nicht geklärt werden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreter des Bw. seien konkrete Übertragungshandlungen nicht gesetzt worden und sei das Eigentum im Zeitpunkt der Löschung der Stiftung bzw. mit dem Schreiben des Notars vom 20. Jänner 2005 (mit dem Herrn WA mitgeteilt wurde, dass die Stiftung nunmehr gelöscht sei) übergegangen. Dem hielt das Finanzamt entgegen, dass der Erstattungsanspruch schon mit Fassung des Auflösungsbeschlusses entstanden sei. Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurde außerdem noch bekräftigt, dass seiner Ansicht nach der Erstattungsanspruch gar nicht der Verjährung unterliege.

Geklärt wurde weiters noch, dass die Tätigkeit der Stiftung vom Finanzamt für Körperschaften als Liebhaberei beurteilt wurde und daher nicht zu erwarten ist, dass der „verschollene“ Veranlagungsakt für das gegenständliche Verfahren aufschlussreich sein könnte sowie, dass der Jahresabschluss 1998 der letzte war, der für die Stiftung erstellt wurde.

12) Wie beim Erörterungsgespräch vereinbart, legte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 25. Mai 2007 noch eine Kopie des Jahresabschlusses der Stiftung zum 31.12.1998 samt Anhängen vor. Außerdem wurde noch Folgendes bekannt gegeben: Über die Kapelle sei laut Auskunft des Bw. im Februar 2000 verfügt und diese somit in diesem Zeitpunkt herausgegeben und in weiterer Folge verkauft worden.

Die Oldtimer seien unter der Pol.Nr.xxx versichert gewesen. Nach Auskunft des zuständigen Versicherungsmaklers hätten die Polizzen auf die Stiftung gelautet und ab Juli 1999 auf den Bw., wobei die Umschreibung auf Grund des Widerrufs der Stiftung notwendig geworden sei, welche keine Kosten mehr tragen sollte. Die Oldtimer hätten sich unverändert bis Dezember 2006 in einer Garage in Adr.3 befunden.

Der Porsche 914/6 Targa BJ 1972 sei laut den vorliegenden Unterlagen und erteilten Auskünften niemals in das Vermögen der Stiftung aufgenommen worden.

Am 11. September 2007 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat Kopien dieses Schreibens samt Beilagen an das Finanzamt.

13) Die Ladung der Berufungswerbers zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit folgendem Zusatz versehen:
„Es wird darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei Befreiungs- und Begünstigungstatbeständen wie dem Erstattungstatbestand nach § 33 ErbStG der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Demnach hat sie selbst einwandfrei unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die angestrebte Erstattung sprechen (vgl. VwGH 27.1.2000, 99/16/0050).

Es erscheint daher zweckmäßig, wenn Sie persönlich an der mündlichen Berufungsverhandlung teilnehmen, damit Sie im Rahmen einer Parteieinvernahme die genauen Umstände anlässlich der Herausgabe der Vermögensgegenstände von der Stiftung darlegen können. Sollte Ihnen ein persönliches Erscheinen nicht möglich sein, so genügt es, wenn ein bevollmächtigter Vertreter entsandt wird, der mit der Sachlage vertraut ist (insbesondere darüber, auf welche Weise Sie über die Einrichtungsgegenstände der Kapelle sowie die Oldtimer verfügt haben) und der zum Beweis auch entsprechende Unterlagen (zB Abrechnungen, Versicherungspolizzen, Kaufverträge) vorlegen kann.“

14) Zu der am 27. September 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist der Berufungswerber nicht persönlich erschienen, sondern hat er seinen steuerlichen Vertreter (im Folgenden kurz PV) entsandt.

Zum Sachverhalt brachte der PV noch ergänzend vor, dass die Fa L (die frühere Eigentümerin des Schlosses Y) in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sei. Möglicherweise 1992 sei das Unternehmen übertragen worden und der Bw. habe sein Vermögen - größtenteils - verloren, es habe aber kein Insolvenzverfahren gegeben. Er habe nur „retten“ können, was in seinem - privaten - Eigentum gestanden sei, nämlich die Oldtimer und die Schlosskapelle. Nach dem Verkauf des Schlosses Y im Jahr 1993 seien die Einrichtungsgegenstände der Kapelle ins Stift Z übersiedelt und dort bis zur Versteigerung im Jahr 2000 verblieben. Dazu habe es eine mündliche Vereinbarung mit dem Abt des Stiftes Z gegeben. Entgelt sei hierfür nicht bezahlt worden.

Über die Oldtimer sei de facto nie verfügt worden. Die Oldtimer hätten sich bis zum Jahr 2006 in der A-Gasse befunden.

Die Einrichtungsgegenstände der Kapelle seien vom Dorotheum versteigert worden und der Erlös an den Bw. und nicht an die Privatstiftung ausgezahlt worden. Dazu legte der PV eine sog. „Ausarbeitungsliste“ des Dorotheums (in der auf die einzelnen Gegenstände Bezug genommen wird) sowie ein Schätzungsgutachten vor.

Die Versicherungspolizzen betreffend die Versicherung der Oldtimer seien im Jahr 1999 auf den Bw. umgeschrieben wurden. Die Oldtimer seien immer nur tageweise vom jeweiligen Benutzer angemeldet worden, zum Typenschein habe der PV keinen Zugang. Ob es für die Einrichtungsgegenstände spezielle Versicherungen gegeben habe, sei dem PV nicht bekannt. Er glaube, dass die Einrichtung gemeinsam mit dem Schloss versichert gewesen sei. Auch nach der Übersiedlung ins Stift habe es keine separate Versicherung für die Einrichtungsgegenstände gegeben.

Zur Frage der Verjährung verwies der PV noch auf einen Artikel in der ÖStZ 2005, 9/178. Prof. *Beiser* kommt zu dem Schluss, dass § 295a BAO auf die 10-jährige Verjährungsfrist Bezug nehme und diese im gegenständlichen Fall anzuwenden wäre.

Die Amtspartei betonte nochmals, dass der Bw. sich ein Widerrufsrecht nicht vorbehalten habe und deswegen keine Erstattung möglich sei. Das vorbehaltene Widerrufsrecht des einen Stifters habe zur Folge, dass die Stiftung zwar aufgelöst werde, sei aber dem Widerrufsrecht des anderen Stifter nicht gleichzuhalten. Zur Verjährung wurde auf den Kommentar von *Fellner* zum ErbStG, § 33 verwiesen, wonach bei Erstattungen ebenfalls auf die Verjährung Bedacht zu nehmen sei. Die Verjährungsfrist laufe ab Fassung des Auflösungsbeschlusses. Daher sei im gegenständlichen Fall Verjährung eingetreten. Insbesondere die Oldtimer seien schon im Juli 1999 auf den Bw. übergegangen, siehe die Versicherungspolizzen. Daher sei diesbezüglich auch Verjährung eingetreten. Die letzte Bilanz über die Stiftung sei 1998 erstellt worden. Das bedeute, dass 1999 die Stiftung kein Vermögen mehr gehabt hätte.

Dazu wurde vom PV dargelegt, dass die Stiftung erst 2005 gelöscht worden sei und der Gläubigeraufruf 2004 gewesen sei.

Zu den Hinweisen der Amtspartei, dass die Ausarbeitungsliste auf den Bw. laute und dass das Datum der Liste der 14. Jänner 2000 sei sowie der Referentin, dass das Schätzungsgutachten des Dorotheums vom 8. Juni 1998 stamme und an die Stiftung adressiert sei, antwortete der PV:

„Das sind die einzigen Unterlagen vom Dorotheum, die ich habe. Ich weiß nicht, wer den Auftrag erteilte. Ich weiß auch nicht, wann der Auftrag erteilt wurde.“

Über Frage eines Beisitzer erläuterte der PV, dass die Ausarbeitungsliste eine Aufstellung jener Einrichtungsgegenstände sei, die sich bis zum Jahr 2000 im Stift Z befunden hätten und dass die Liste zur Vorbereitung einer Versteigerung gedient habe.

Der Ansicht der Amtspartei, dass sich aus der Ausarbeitungsliste ergebe, dass der Bw. den Auftrag erteilt habe, stimmte der PV ausdrücklich zu.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 33 lit. a ErbStG (idF vor Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof - kundgemacht durch BGBl I 26/2005) ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste.

Unstrittig ist, dass die Herausgabe zwischen dem Widerruf der Stiftung im Jahr 1998 und der Löschung der Stiftung im Firmenbuch im Jänner 2005 erfolgt ist und daher die Bestimmung des § 33 ErbStG noch in der Fassung vor Kundmachung der Aufhebung durch den VfGH am 29.4.2005 durch BGBl I 26/2005 anzuwenden ist.

In den Erläuterungen zu Art VII PSG (Erbschafts- und Schenkungssteuer; Regierungsvorlage zum PSG, 1132 BlgNR 18.GP) ist festgehalten, dass bei Auflösung der Stiftung infolge Widerrufs durch den Stifter (§ 34 PSG) die Steuer nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG gemäß § 33 lit. a ErbStG zu erstatten ist. Der Widerruf gemäß § 34 PSG kann daher ein Anwendungsfall der Erstattung gemäß § 33 leg. cit. sein.

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 (UFSW 29.11.2006, RV/1651-W/06 und UFSW 29.11.2006, RV/2011-W/06).

Im vorliegenden Fall erfolgte die - teilweise - Herausgabe des Geschenkes an den Bw. jedoch auf Grund eines zulässigen Widerrufs von Frau EL.

Gibt es zwei oder mehrere Stifter, steht diesen ein Widerruf an sich nur gemeinsam zu. Es kann aber in der Stiftungsurkunde das Widerrufsrecht einem oder mehreren (nicht allen) Stiftern vorbehalten werden (*Dorazil/Taucher*, RZ 26.1 zu § 33 ErbStG) - § 3 (2) PSG iVm § 34 PSG). Nach § 35 Abs. 2 Z 1 PSG hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist.

Wurde das Widerrufsrecht in der Stiftungsurkunde nur einem Stifter zugedacht, so kann dieser den Widerruf der Privatstiftung in jedem Fall mit Wirkung zu Lasten der anderen Stifter aussprechen. Der Umstand, dass mit Wirksamwerden des Widerrufs der Stiftung die anderen Stifter damit zugleich vollständig ihrer Stifterrechte beraubt werden, mag an dessen Zulässigkeit nichts zu ändern.

Der Widerrufsvorbehalt zugunsten eines Stifters macht gerade nur dann Sinn, wenn dieser den Widerruf auch tatsächlich aussprechen kann. Genau darin unterscheidet sich das Widerrufsrecht von allen sonstigen Stifterrechten, da bei Letzteren eine graduell abgestufte Ausübung möglich ist, während der Widerrufsvorbehalt nur in Anspruch genommen werden kann oder nicht; das Recht wird bei der einmaligen Ausübung konsumiert. Haben sich die Stifter auf die Möglichkeit zum Widerruf geeinigt und dieses Recht - für immer oder bloß zeitlich gestaffelt - einem Stifter übertragen, kann dieser den Widerruf - mit Wirkung zu Lasten aller Stifter aussprechen, da ansonsten der Widerrufsvorbehalt gänzlich sinnwidrig wäre (vgl. *Kalss*, Ausübung und Änderung von Stifterrechten bei einer Stiftermehrheit, GesRZ 2006, 227).

Frau EL war als einzige der Stifter berechtigt, die Stiftung zu widerrufen und bewirkte ihr Widerruf ex lege die Auflösung der Stiftung. Auf Grund dieses Widerrufs musste die Stiftung das noch vorhandene Vermögen an die Stifter als Letztbegünstigte rückübertragen (§ 36 Abs 4 PSG). Die Bestimmung des § 33 lit. a ErbStG lautet nicht „Widerruf des Geschenkgebers“, sondern stellt nur auf den „Widerruf“ als solchen ab. Da der Widerruf der Frau EL auch für den Bw. wirkt, liegt hier kein Fall einer einvernehmlichen Aufhebung der Schenkung vor und musste die Stiftung das Geschenk wider ihren Willen an den Bw. herausgeben.

Der Wortlaut des § 33 lit. a ErbStG lautete „wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste“ und nicht etwa „muss“. Der Erstattungsanspruch entsteht daher erst im Zeitpunkt der Herausgabe des Geschenkes (siehe dazu *Fellner*, RZ 12a zu § 33 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 1.2.1951, Slg/F). Bei teilweiser Herausgabe des Geschenkes ist eine Neuberechnung der Schenkungssteuer erforderlich (vgl. nochmals *Fellner*, RZ 12a zu § 33 ErbStG).

Auch nach *Dorazil/Taucher*, RZ 13.1 zu § 33 ErbStG ist die Bestimmung des § 33 ErbStG nur anwendbar, wenn und insoweit die Bereicherung tatsächlich rückgängig gemacht wird. Falls bei der Herausgabe des Schenkungsgegenstandes die gezogenen Nutzungen nicht zurückgegeben werden, ist dies bei der Erstattung zu berücksichtigen.

Da die Stiftung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Jänner 2005 infolge beendeter Abwicklung im Firmenbuch gelöscht wurde, ist davon auszugehen, dass das gesamte nach Liquidation noch vorhandene Stiftungsvermögen tatsächlich an die Stifter rückübertragen wurde und keiner der gewidmeten Vermögensgegenstände im Eigentum der Stiftung verblieben ist. Nach den mit der Berufung vorgelegten Unterlagen wurden von den 1994 übertragenen Vermögensgegenstände (besteuert zu ErfNr.1) die Einrichtung der Kapelle Z im Wert von S 1.042.590,00 sowie der Oldtimer im Wert von S 240.000,00 an den Bw. rückübertragen (nicht herausgegeben wurde hingegen das Bargeld in Höhe von S 190.000,00). Von den 1995 gewidmeten Oldtimern (besteuert zu ErfNr.2) im Gesamtwert von 6.698.000,00 wurden dem Bw. ein Teil mit einem Wert von S 2.700.000,00 rückübertragen.

Der in der Widmungserklärung enthaltene Porsche 914/6 Targa BJ 1972 Fahrgestellnr.xxx im Schätzwert von S 80.000,00 wurden nie tatsächlich an die Stiftung übertragen (siehe dazu das Schreiben des Bw. vom 25.5.2007 sowie das Anlageverzeichnis der Stiftung) und konnte dieser daher auch nicht an den Geschenkgeber "herausgegeben" werden. Die Erstattung rechtskräftig festgesetzter Schenkungssteuer kann nicht unter Bezugnahme auf § 33 ErbStG auf Grund von solchen Überlegungen begehrt werden, die sich in Wahrheit gegen die Rechtmäßigkeit des ursprünglichen Schenkungssteuerbescheides - wie etwa der Einwand, die Zuwendung sei nie ausgeführt worden - richten (vgl. VwGH 31.3.1976, 2328/75). Daher kommt im vorliegenden Fall eine Erstattung der Schenkungssteuer für die Zuwendung des Porsche 914/6 Targa BJ 1972 - selbst wenn hierfür gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG mangels Ausführung der Zuwendung gar keine Schenkungssteuerschuld entstanden ist) nicht in Betracht.

Hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände der Kapelle im Wert von S 1.042.590,00 sowie der restlichen Oldtimer im Wert von S 240.000,00 aus der Zuwendung 1994 bzw. im Wert von S 2.700.000,00 aus der Zuwendung 1995 ist zwar - wie bereits oben ausgeführt - davon auszugehen, dass diese auf Grund des Widerrufs an den Bw. herausgegeben werden mussten. Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen geben jedoch keinen Aufschluss darüber, wann genau und auf welche Weise die Herausgabe dieser Vermögensgegenstände erfolgt ist und wann somit der Erstattungsanspruch entstanden ist. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt bei Befreiungs- und Begünstigungstatbeständen wie dem Erstattungstatbestand nach § 33 ErbStG der Partei eine besondere Behauptungslast und ist es daher Sache des Bw. einwandfrei unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die angestrebte Erstattung sprechen (vgl. VwGH 27.1.2000, 99/16/0050). Es ist deshalb nicht Aufgabe der Abgabenbehörde von Amts wegen Ermittlungen über den exakten Zeitpunkt des Entstehens des Erstattungsanspruches durchzuführen, sondern wäre es Sache des Bw. gewesen, ein konkretes Vorbringen über die Art und Weise sowie den Zeitpunkt der Rückgabe der Vermögensgegenstände zu erstaten und dies auch entsprechend unter Beweis zu stellen.

Die Auffassung des Bw., dass die Rückgabe des Vermögens erst im Jahr 2005 mit der Löschung der Stiftung im Firmenbuch erfolgt sei, steht im deutlichen Widerspruch dazu, dass der Erlös aus der Versteigerung der Einrichtungsgegenstände der Kapelle bereits im Jahr 2000 an den Stifter ausbezahlt wurde. Auch die Versicherungspolizzen der Oldtimer wurden bereits im Juli 1999 von der Stiftung an den Bw. „umgeschrieben“. Beide Tatsachen sprechen dafür, dass der Bw. die von ihm gewidmeten und nach Fassung des Auflösungsbeschlusses noch vorhandenen Vermögensgegenstände unabhängig von der Durchführung des Gläubigeraufrufes sowie der Löschung der Stiftung im Firmenbuch zurück bekommen hat. Wie der steuerliche Vertreter beim Erörterungstermin darlegte, gingen Stiftungsvorstand und Stifter davon aus, dass die Löschung der Stiftung im Firmenbuch vom Notar von sich aus durchgeführt wird und wurde erst im Jahr 2003 - offenbar mit Erstaunen - bemerkt, dass die Stiftung noch immer im Firmenbuch eingetragen ist. Die Beteiligten waren also bereits im Jahr 2003 der Meinung, dass hinsichtlich der Stiftung bereits alles erledigt wäre und ist dies dann nachvollziehbar, wenn die Rückgabe der Vermögensgegenstände zum damaligen Zeitpunkt bereits durchgeführt war. § 36 PSG i.V.m. § 213 Abs. 1 AktG sieht zwar vor, dass die Übertragung des verbleibenden Vermögens erst nach Ablauf einer Sperrfrist von einem Jahr ab Kundmachung der Auflösung zu erfolgen hat. Dies sagt aber nichts darüber aus, wann die Herausgabe des Vermögens tatsächlich erfolgt ist. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat führt auch eine „verfrühte“ Herausgabe des Geschenkes zum

Entstehen des Erstattungsanspruches (sofern die Herausgabe vom Geschenkgeber später erzwingbar gewesen wäre und der erfolgte Widerruf und die Herausgabe kausal miteinander verknüpft waren).

Der letzte Jahresabschluss der Stiftung wurde für das Jahr 1998 erstellt (laut Anhang iSd § 236 ff RLG wurde der Jahresabschluss zum 18. Dezember 1998 erstellt) und ist dem Finanzamt beizupflichten, dass dies sogar darauf hindeutet, dass die Stiftung ihr Vermögen noch im Jahr 1998 verteilte.

Die vom Bw. vorgelegte „Ausarbeitungsliste“ des Dorotheums vom 14. Jänner 2000 ist jedenfalls bereits an den Bw. adressiert. Wie auch der steuerliche Vertreter des Bw. in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich einräumte, ergibt sich daraus, dass der Auftrag zur Versteigerung bereits vom Bw. (und nicht von der Stiftung) erteilt wurde. Die „Ausarbeitungsliste“ enthält nicht nur eine Auflistung der zu versteigernden Gegenstände, sondern auch schon die Ausrufungspreise. Es muss also zuvor bereits eine Schätzung der Versteigerungsobjekte stattgefunden haben und wird daraus unter Berücksichtigung der Feiertage rund um den Jahreswechsel geschlossen, dass der Bw. den Auftrag zur Versteigerung bereits im Jahr 1999 erteilt hat und ihm die Einrichtungsgegenstände schon im Jahr 1999 (oder noch früher) von der Stiftung herausgegeben wurden. Die „Umschreibung“ der Versicherungspolizzen der Oldtimer ist ebenfalls im Jahr 1999 erfolgt, sodass auch hinsichtlich dieser Gegenstände von einer Herausgabe von der Stiftung an den Bw. (spätestens) im Jahr 1999 auszugehen ist.

Die Anträge auf Erstattung der Schenkungssteuer wurden erst im Jahr 2005 und somit mehr als 5 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist (1999 oder 1998) beim Finanzamt eingebracht. Damit ist für den Ausgang der gegenständlichen Verfahren entscheidungsrelevant, ob der Erstattungsanspruch der Verjährung unterliegt. Die Frage der Verjährung wird in der einschlägigen Literatur unterschiedlich behandelt. *Fellner* führt zur Frage der Verjährung in Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 7 zu § 33 ErbStG Folgendes aus:

„Auf die Erstattungen nach § 33 ErbStG sind - wie durch § 2 lit. a Z. 2 BAO idFd Bundesgesetzes BGBl 1980/151, klargestellt ist - als von den Abgabenbehörden des Bundes zurückzufordernde, bundesrechtlich geregelte Erstattung von Abgaben die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung uneingeschränkt anzuwenden. Es sind daher auf diese Erstattungen auch die Bestimmungen der BAO über die Verjährung anzuwenden. Dabei ist insbesondere auf § 209a BAO hinzuweisen, nach dessen Abs 2 für den Fall, dass die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung ua eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängt, der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht, wenn der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde. Dieser Bestimmung des § 209a BAO liegt der Gedanke zu Grunde, dass Anbringen von Parteien des Abgabenverfahrens, mit denen Rechte geltend gemacht werden, nicht deshalb zu keiner Abgabefestsetzung mehr führen, weil mittlerweile Bemessungsverjährung eingetreten ist (Erläuterungen zur Regierungsvorlage der BAO-Novelle 1980, 128 BIGNR 15. GP).“

Im Gegensatz dazu wird von *Dorazil/Taucher*, ErbStG, Anm 8.1 und 8.2 zu § 33 ErbStG Folgendes vertreten:

*„Im § 33 ist eine Frist für die Geltendmachung des Erstattungsantrages nicht festgesetzt worden. *Fellner* behauptet eine solche Befristung und weist daraufhin dass seit dem Inkrafttreten des durch die BAO-Nov 1980 neu geschaffenen § 209a aber von der Annahme auszugehen sei, dass Erstattungsansprüchen innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO (bei ErbSt und SchenkSt fünf Jahre) zu stellen sind. Dieser Auffassung kann allerdings nicht gefolgt werden. Dabei wird nämlich übersehen, dass § 207 BAO eine Frist ausschließlich nur für das Recht der Abgabenbehörde zu Festsetzung einer Abgabe vorsieht. Durch § 33 wird aber nicht einer Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen ein Recht eingeräumt, das von den Verjährungsbestimmungen der BAO nicht erfasst wird, wobei überhaupt offen bleibe, ab wann die Frist zu laufen beginnen sollte, vom Zeitpunkt der Herausgabe des Geschenks oder ab dem 1. Jänner des Folgejahres (!). Daraus folgt iS von *Fellner* (der sich allerdings zu Unrecht auf die zitierten Gesetzesmaterialien beruft, in denen kein Bezug zu § 33 hergestellt wird), dass es eine Befristung für Erstattungsanträge iSd § 33 in Gesetz nicht gibt. Die Verjährungsbestimmungen der BAO finden nämlich deswegen keine Anwendung, weil im Verfahren nach § 33 nicht über eine Abgabefestsetzung, sondern über eine Erstattung abgesprochen wird. Erstattungsanträge können daher auch noch nach Ablauf der im § 207 Abs. 2 BAO gesetzten Frist eingebracht werden, weil dann die Verjährungsvorschrift des ABGB als allgemeine Rechtsgrundsätze auch im Bereich des öffentlichen Rechtes hilfsweise Anwendung zu finden haben, im gegenständlichen Fall die 30-jährige Frist des § 1478 leg cit (s VwGH 14. 3.1986, 85/17/0048; *Ritz*, Bundesabgabenordnung 2 Aufl., Anm 7 zu § 239 u *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht [2000] 158f). Gleiches gilt für die Frage, wann der Abgabepflichtige nach Stattgabe des Erhöhungsantrags das daraus entstandene Guthaben zurückverlangen kann. Nicht in diesem Sinn noch *Stoll*, Bundesabgabenordnung, Handbuch, 484. Der Verjährungsfrage wird aber kaum praktische Bedeutung zukommen, weil idR kein Abgabepflichtige solange Zeit verstreichen lassen wird, bis irgendwelche Verjährungsfristen abgelaufen sind, um eine Erstattung einer Abgabe durchzusetzen.“*

Im Übrigen muss hinsichtlich der Verjährung des materiellen Rechts zwischen dem Recht auf Geltendmachung des Widerrufs (bei Schenkungen), dem Recht auf die Herausgabe einer Sache (bei Erwerben von Todes wegen) u dem Recht, die Erstattung der Abgabe nach Verwirklichung des Erstattungstatbestandes iSd § 33 zu begehren, unterschieden werden.“

Soweit überblickbar besteht zur Anwendbarkeit der Verjährungsbestimmungen auf den Erstattungstatbestand des § 33 ErbStG keine Judikatur (weder vom VwGH noch vom UFS). Im Erkenntnis vom 20. August 1996, 95/16/0255 hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage der Verjährung bei Zollvergütungen iSd § 45 Abs. 1 ZollIG 1988 beschäftigt. Für diese Zollvergütungen iSd § 45 Abs. 1 ZollIG 1988 gelten gemäß § 2 lit. a Z. 2 BAO ebenso wie für Erstattungen iSd § 33 ErbStG die Bestimmung der BAO sinngemäß (siehe *Stoll*, BAO Kommentar I, S. 29). In dem genannten Erkenntnis hat der VwGH Folgendes ausgesprochen:

„Gemäß § 207 BAO besteht für das Recht, eine Abgabe festzusetzen, im allgemeinen eine Verjährungsfrist von fünf Jahren. Dies hat in sinngemäßer Anwendung auch für die Verjährung von Erstattungsansprüchen zu gelten.“

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, was in sinngemäßer Anwendung für Erstattungsansprüche bedeutet, daß die Verjährung eines Erstattungsanspruches mit

Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. Für den Beginn der Verjährung eines Anspruches auf Zollvergütung gemäß § 45 Abs. 1 ZollG kommt es demnach auf den Ablauf des Jahres an, in dem alle in dieser Gesetzesstelle normierten Tatbestandsvoraussetzungen verwirklicht wurden.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen.

Auf die Unterbrechung der Verjährung eines Erstattungsanspruches sinngemäß angewendet bedeutet das, daß es dazu einer zur Geltendmachung des Erstattungsanspruches vom Anspruchswerber unternommenen, nach außen erkennbaren Handlung bedarf.“

Legt man diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf Erstattungen iSd § 33 ErbStG um, so bedeutet dies, dass die Verjährung mit Ablauf des Jahres der Verwirklichung aller im § 33 ErbStG genannten Tatbestandsmerkmale (das sind im vorliegenden Fall einer Erstattung nach § 33 lit. a ErbStG idF vor der mit BGBl I 26/2005 kundgemachten Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof: der Widerruf und die deshalb erfolgte Herausgabe des Geschenkes) zu laufen beginnt.

Der Widerruf ist im vorliegenden Fall im Jahr 1998 erfolgt, die Herausgabe der zugewendeten Vermögensgegenstände - spätestens - im Jahr 1999 (siehe dazu die obigen Ausführungen), weshalb die Verjährungsfrist des Erstattungsanspruches - spätestens - mit Ablauf des Jahres 1999 zu laufen begonnen hat. Der Bw. hat den Erstattungsanspruch erstmals im Jahr 2005 gegenüber der Abgabenbehörde geltend gemacht, sodass auch keine Unterbrechung oder Verlängerung der Verjährungsfrist erfolgt ist. Durch sinngemäße Anwendung der allgemeinen Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO von 5 Jahren ist daher der Erstattungsanspruch bereits am 31.12.2004 verjährt.

Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn man die auf Grund des Widerrufs der Stiftung erfolgte Herausgabe eines Teiles der zugewendeten Vermögensgegenstände als rückwirkendes Ereignis - wie in der deutschen Literatur zum ErbStG vertreten - betrachtet. Das dt. ErbStG enthält im § 29 Abs. 1 Nr. 1 eine dem § 33 ErbStG vergleichbare Bestimmung. Nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 des dt. ErbStG erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit, insoweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechtes herausgegeben werden musste. Diese Bestimmung enthält ebenso wie die vergleichbare österreichische Regelung keine Frist für eine Antragstellung bzw. für die Abänderung des ursprünglichen Bescheides. Nach der deutschen Literatur ist der ursprüngliche Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 der deutschen Abgabenordnung (kurz AO) aufzuheben oder zu ändern (siehe Wilms, Kommentar zum (dt.) ErbStG, RZ 66 zu § 29 ErbStG). Zur Frage der Verjährung führt *Wilms* unter RZ 67, a.a.O., Folgendes aus:

„Der Stpfl. muss keinen Antrag auf Rückerstattung stellen, es ist allerdings zu empfehlen, die FinVerw durch ein formloses Schreiben von dem Erstattungsbegehren in Kenntnis zu setzen, weil ansonsten die Verjährungsfrist für die Aufhebung oder Abänderung des Bescheides gemäß § 175 AO ablaufen kann. Diese beträgt gemäß § 169 Abs. 2 AO vier Jahre und beginnt mit dem die Änderungspflicht auslösenden Ereignis, d.h. mit Vollendung eines der Tatbestände, die die Steuer nach § 29 Abs. 1 ErbStG erlöschen lassen.“

Seit der Novellierung der BAO durch BGBl I 2003/124 enthält auch das österreichische Verfahrensrecht eine dem § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vergleichbare Bestimmung. Durch § 295a BAO (idF BGBl I 2003/124) wurde die bisher strittige Frage geklärt, nach welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die (rückwirkende) Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt (vgl. *Ritz*, SWK 2003, S 880).

§ 295a BAO ist mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung in der BAO - am Tag nach Kundmachung des AbgÄG im Bundesgesetzblatt in Kraft getreten (somit am 20. Dezember 2003). § 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Sie ist somit ab In-Kraft-Treten auch dann anzuwenden, wenn der betroffene Bescheid vor In-Kraft-Treten ergangen ist, sowie auch dann, wenn das rückwirkende Ereignis vor In-Kraft-Treten eingetreten ist (vgl. *Ritz*, BAO3, §295a, Tz 47).

Gegen eine direkte Anwendbarkeit der Verfahrensbestimmungen des § 295a BAO auf Erstattungen iSd § 33 ErbStG spricht allerdings, dass § 295a BAO eine Ermessensentscheidung vorsieht und § 33 ErbStG dem Abgabepflichtigen - bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen - einen Rechtsanspruch auf Erstattung vermittelt („Die Steuer ist zu erstatten“). Die Verfahrensbestimmungen des § 295a BAO iVm § 208 Abs. 1 lit. e BAO können daher in einem Erstattungsverfahren nach § 33 ErbStG nur analog angewendet werden.

§ 295a BAO befristet den Antrag nicht. Wenn allerdings die Verjährung einer Abänderung entgegensteht, ist der Antrag keiner meritorischen Entscheidung mehr zugänglich (vgl. *Ritz*, SWK 2003, S 880).

Auf § 295a BAO gestützte Anträge sind Anträge iSd § 209a Abs. 2 BAO. Werden sie vor Eintritt der Verjährung eingebracht, so kann ihnen auch noch nach Verjährungseintritt entsprochen werden. Das AbgÄG 2003 hat für Änderungen nach § 295a BAO einen speziellen Verjährungsbeginn (in § 208 Abs. 1 lit. e BAO) vorgesehen. Danach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Daher sind Abänderungen gemäß § 295a auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabenspruches abgeleitete Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs 1 lit a) bereits abgelaufen ist. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die sog absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO (10 Jahre ab Entstehen des Abgabenspruches) noch nicht eingetreten ist (vgl. *Ritz*, BAO3, §295a, Tz 45 und 46). Die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren ab Entstehen des Abgabenspruches ist allerdings zusätzlich zu beachten und ändert eine offene absolute Verjährungsfrist nichts daran, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO iVm § 208 Abs. 1 lit. e BAO die Änderung eines Abgabenbescheides nach § 295a BAO nur innerhalb von 5 Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, zulässig ist (sofern keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde).

Das bedeutet im vorliegenden Fall Folgendes: Auch wenn man die auf Grund des Widerrufs erfolgte Herausgabe der Vermögensgegenstände als rückwirkendes Ereignis betrachtet hat die Verjährungsfrist - spätestens - mit Ablauf des Jahres 1999 zu laufen begonnen und ist seit dem 31. Dezember 2004 eine auf die Verfahrensvorschrift des § 295a BAO gestützte Abänderung der Schenkungssteuer nicht mehr zulässig.

Das Finanzamt hat deshalb die beiden erst im Jahr 2005 eingebrachten Anträge des Bw. auf Erstattung der Schenkungssteuer zu Recht abgewiesen.

Wien, am 4. Oktober 2007