

Der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG

ÖStZ
2004/
763
S. 377

Zuwendung an Privatstiftungen unterliegen einem ermäßigten Erbschafts- und Schenkungssteuertarif, der im Regelfall 5 % beträgt. § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG sieht aber eine Nacherhebung zum regulären Tarif vor, wenn zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle tretende Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert wird. Diese Vorschrift wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf.

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang*

I. Die Privatstiftung als Erfolgsstory

Franz Helbich ist der Vater des österreichischen Privatstiftungsrechts. Seit 1984 hat er darauf gedrängt, in Österreich ein modernes Stiftungsrecht zu schaffen und steuerrechtliche Begleitmaßnahmen vorzusehen¹⁾. Über seine Anregung haben sich 1989 zahlreiche junge Wissenschaftler zusammengefunden, um die Schwächen des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes sowie der landesgesetzlichen stiftungsrechtlichen Regelungen zu analysieren und Reformvorschläge auszuarbeiten²⁾. Auf diese Weise verdanke auch ich *Franz Helbich* meine erste Beschäftigung mit dem Stiftungsrecht³⁾. Wie bei vielen anderen hat er auch bei mir das Interesse für dieses Rechtsgebiet nachhaltig geweckt. Seiner Beharrlichkeit ist es zu verdanken, dass die Bundesregierung die Reform des Stiftungsrechts in der XVIII. Gesetzgebungsperiode in ihr Arbeitsprogramm aufgenommen hat⁴⁾ und der Nationalrat das PSG am 24. 9. 1993 beschlossen hat⁵⁾. Die Praxis hat das neue Rechtsinstitut angenommen: Bis Ende 2003 sind bereits 2.483 Privatstiftungen gegründet worden⁶⁾.

Der Erfolg der Privatstiftung beruht auf ihren zivilrechtlichen Grundlagen und den steuerrechtlichen Begleitmaßnahmen. Die zivilrechtlichen Regelungen ermöglichen flexible Gestaltungen und lassen den Einsatz von Privatstiftungen für unterschiedliche Zwecke zu. Die steuerrechtlichen Regelungen begünstigen die Übertragung von Vermögenswerten auf Privatstiftungen. Für die laufende Besteuerung der Privatstiftungen sind ebenfalls Befreiungen und Ermäßigungen vorgesehen. Zuwendungen von Privatstiftungen an die Destinatäre sind hingegen nicht begünstigt. Der Gesetzgeber will die Erhaltung des Vermögens in der Privatstiftung fördern und verhindern, dass die Vermögenswerte schon kurz nach der Gründung der Privatstiftung anderen Personen übertragen werden. Die steuerrechtlichen Vorschriften

sollen die Übertragung von Vermögenswerten an Begünstigte aber auch nicht unmöglich machen⁷⁾.

Vor dem Hintergrund dieser Zielsetzungen ist auch die Vorschrift des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG zu verstehen, der ich mich in der Folge näher widmen möchte⁸⁾: Der Gesetzgeber hat Zuwendungen an Privatstiftungen einem ermäßigten Erbschafts- und Schenkungssteuertarif von zunächst 2,5 %, später – im Regelfall – 5 % unterworfen. Angesichts der Flexibilität der zivilrechtlichen Vorschriften kann es zulässig sein, dass der Stifter der Privatstiftung Vermögenswerte zu diesem ermäßigten Erbschafts- und Schenkungssteuersatz zuwendet, die schon kurze Zeit später einem Begünstigten übertragen werden. Diese weitere Zuwendung unterliegt bei natürlichen Personen der Einkommensteuer zum ermäßigten Steuersatz, wobei Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % mit Endbesteuerungswirkung er-

7) Zur systematischen Einbettung des Stiftungssteuerrechts in das sonstige Steuerrecht vgl weiterführend *Lang*, Steuerreform in Österreich – Wohin führt der Weg?, in *J. Lang* (Hrsg), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS-*Tipke* (1995) 569 (569 ff); *Gassner*, Steuerliche Sondervorschriften für Privatstiftungen – eine willkürliche Begünstigung?, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen, 211 (211 ff); kritisch hingegen *W. Doralt*, Steuerliche Behandlung von Privatstiftungen verfassungswidrig?, in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Festschrift *Peter Doralt* zum 65. Geburtstag (2004) 137 (137 ff).

8) *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 8 Tz 5.7.; *Fellner*, ErbStG¹⁰, § 8 Tz 34; *Doralt*, ErbStG (2000) § 8 Tz 15 ff; *Cerhal/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, Privatstiftungsgesetz (1993) 96 ff; *Lang*, Internationale Aspekte des Privatstiftungsrechts, in *Constantia Privatbank* (Hrsg), Die österreichische Stiftung (1993) 55 (68 ff); *Lang*, Die steuerlichen Vorschriften des Privatstiftungsgesetzes, SWK 1993, 349 (349 ff); *Lang*, Der Begünstigte der Privatstiftung aus steuerlicher Sicht, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 251 (263 ff); *Briem/Lechner*, Zuwendungen an Privatstiftungen aus steuerlicher Sicht, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch, 61; *Lang*, Die steuerrechtlichen Vorschriften des Privatstiftungsgesetzes, in *Bertl/D. Mandl/G. Mandl/Ruppe* (Hrsg), Steuerreform 1993 – Auswirkungen, Gestaltungsfragen und Rechtsprobleme (1994) 49 (53 ff); *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung in Zivil-, Handels- und Steuerrecht (1994) 78 ff; *Rief*, Die Nachversteuerung bei vorzeitiger Herausgabe des Stiftungsvermögens, SWK 1995, A 208 (A 208); *Rief*, Stiftungssteuerrecht, in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz – Kommentar zu den zivilrechtlichen Bestimmungen mit einer allgemeinen Einleitung und einem steuerrechtlichen Anhang (1995) 505 (537 ff); *Lang*, Die Besteuerung von Privatstiftungen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996) 33 (35 ff); *Rief*, Die Privatstiftung im Strukturangepassungsgesetz 1996, in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), Nachtrag zum Privatstiftungsgesetz (1996) 1 (5 ff); *Lang*, Zuwendungen an die Begünstigten einer Privatstiftung aus steuerrechtlicher Sicht, *Bank Austria* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (1998) 78 (87 ff); *Gassner/Lang*, Die geplanten Änderungen in der Stiftungsbesteuerung und deren Auswirkungen auf die Steuergestaltung, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen, 361 (361 ff); *Knaus*, Steuerliche Aspekte der Privatstiftung, in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts – Eine Bilanz nach sieben Jahren (2001) 327 (366 ff); *Grabewarter*, Die Stiftung in der Praxis (2002) 80 ff; BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, StfR Rz 291 ff; BMF vom 2. 6. 2003, ÖStZ 2004, 288; BMF vom 17. 9. 2003, GeS 2004, 90.

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. - Ich danke den Assistenten *Dimitar Hristov*, *Patrick Plansky*, Mag. *Gernot Ressler* und *Benedikt Schmitz* für die Diskussion dieses Manuskripts, für Anregungen und für die Unterstützung bei der Literatursichtung, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1) *Helbich*, Die österreichische Privatstiftung – eine Erfolgsstory?, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 1 (1 ff).
2) *Csoklich/Müller* (Hrsg), Die Stiftung als Unternehmer (1990).
3) *Lang*, Die Stiftung im internationalen Ertragssteuerrecht, in: *Csoklich/Müller* (Hrsg), Stiftung 185 (185 ff).
4) *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen, 3 ff.
5) BGBl 694/1993.
6) SWK 2004, T 122.

hoben wird. Im Anwendungsbereich mancher DBA kann diese Ertragsteuerbelastung bei ausländischen Begünstigten teilweise oder zur Gänze hintan gehalten werden⁹⁾). Gleiches gilt, wenn der Begünstigte die Zuwendungen aus der Privatstiftung mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen ausgleichen und auf diese Weise eine Erstattung der Kapitalertragsteuer erreichen kann¹⁰⁾). Selbst wenn aber Kapitalertragsteuer anfällt, wäre die insgesamt entstehende Steuerlast bei dieser Gestaltung – trotz unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen von Erbschafts- und Kapitalertragsteuer – oft niedriger als die Erbschafts- und Schenkungssteuerbelastung, die entstehen würde, wenn der Stifter die Vermögenswerte direkt einer Person zuwenden würde, mit der er nicht verwandt ist. Im zuletzt erwähnten Fall fällt die Schenkung nämlich in Steuerklasse V, sodass der Steuersatz – abhängig von der Höhe des Vermögens – bis zu 60 % betragen könnte¹¹⁾). § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG soll dieser steueroptimalen Gestaltung entgegenwirken: „Werden zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert, so ist die Differenz auf die Steuer nach Abs 1 nachzuerheben.“

II. Die Voraussetzungen der Nacherhebung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG

1. Zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte

§ 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG bezieht sich auf „zugewendetes Vermögen“ und auf „an dessen Stelle getretene Vermögenswerte“. Die Erwähnung des „an dessen Stelle getretenen Vermögenswertes“ soll verdeutlichen, dass auch die Veräußerung des ursprünglich gestifteten Vermögens durch die Privatstiftung und die Zuwendung des Veräußerungserlöses an den Begünstigten die Anwendung des Nachversteuerungstatbestandes nicht ausschließt¹²⁾). Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass auf diese Weise – ähnlich wie in § 17 ErbStG – der Grundsatz der dinglich wirkenden Surrogation festgeschrieben werden soll¹³⁾). Die Materialien verdeutlichen diese Parallelen, indem sie selbst den Begriff des „Surrogats“ verwenden¹⁴⁾, der auch in der Kommentierung des § 17 ErbStG eine wichtige Rolle spielt¹⁵⁾). § 17 ErbStG sieht eine Ermäßigung der Erbschaftssteuer vor, wenn Personen der Steuerklassen I und II „Vermögen anfällt, das in den

letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklasse erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat“. Voraussetzung ist – nach der Rechtsprechung zu § 17 ErbStG – die Identität des Vermögens¹⁶⁾). Das Vermögen muss seiner Art nach dasselbe geblieben sein¹⁷⁾). Dies ist auch im Verhältnis zwischen einer Liegenschaft und dem für sie erzielten Verkaufserlös der Fall¹⁸⁾). Nach § 17 ErbStG ist nicht die Gleichheit im Gegenstand, sondern der wertmäßige Umfang der beiden Vermögen entscheidend¹⁹⁾). Wertsteigerungen, die lediglich auf der wirtschaftlichen Entwicklung des zum Vermögen gehörenden Wirtschaftsgutes beruhen, sind aber nicht von § 17 ErbStG umfasst²⁰⁾). Die Begünstigungsbestimmung des § 17 ErbStG soll dann anwendbar sein, wenn das später übertragene Vermögen das bereits früher versteuerte Vermögen nicht übersteigt oder ihm gleichkommt²¹⁾). Gegenstand des späteren Erwerbsvorgangs muss insoweit wertmäßig dasselbe Vermögen sein, als das seinerzeit erworbene Vermögen in der Hand des ersten Erwerbers nicht untergegangen sein darf²²⁾). Bei Eintritt eines Vermögensverlustes und einem davon unabhängigen Vermögenszuwachs ist keine Identität des Vermögens gegeben²³⁾). Wertsteigerungen des Vermögens schließen die Anwendung des § 17 ErbStG aber nicht völlig aus. Der Rechtsprechung zufolge ist zu prüfen, worauf die Wertsteigerung beruht: Beruht sie lediglich auf der wirtschaftlichen Entwicklung der zum Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter, so ist das Vermögen trotz der Wertsteigerung dasselbe geblieben²⁴⁾). Hat aber der erste Erwerber durch Aufwendungen von Geld und Arbeit neue zusätzliche Werte geschaffen, so ist der dadurch geschaffene Mehrwert bei der Gewährung der Begünstigung wie neu geschaffenes Vermögen zu behandeln und fällt demnach nicht unter § 17 ErbStG²⁵⁾).

Der Gesetzgeber war bei der Schaffung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG sicherlich insoweit von der Lehre und Rechtsprechung zu § 17 ErbStG geprägt, als auch dem Nacherhebungstatbestand kein formales Verständnis beigelegt werden sollte. Die in dem in § 17 ErbStG im Begriff des Vermögens zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Anknüpfung²⁶⁾ findet ihre Parallelen in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG: So wie die Begünstigung des § 17 ErbStG auch dann greifen soll, wenn der ursprünglich vererbte Gegenstand veräußert und bloß dessen Surrogat dem zweiten Erbvorgang unter-

9) Lang, Einkünfte aus Privatrechtsstiftungen nach den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1993, 13 (15).

10) Ausführlicher Lang, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBl 2003, 802 (809).

11) Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung, 129 ff, sprechen von der Geliebtenstiftung.

12) Lang, in Csoklich/MüllerGröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch 263 f.

13) Lang, in Csoklich/MüllerGröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch 263 f; Lang, Zuwendungen an den Begünstigten einer Privatstiftung, in Bank Austria (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (1993) 78 (87 f); Lang, in Bertl/D.Mandl/G.Mandl/Ruppe (Hrsg), Steuerreform 1993, 54 f; Müller/Rief, Widerruf der Privatstiftung, FJ 1995, 49 (51 f); Fellner, ErbStG¹⁰, § 8 Tz 33.

14) ErlRV, 1132 XVIII. GP 42.

15) Dorazill/Taucher, ErbStG⁴ § 17, Tz 5.2.; Doralt, ErbStG (2000) § 17 Tz 9; Fellner, ErbStG¹⁰, § 17 Tz 5; in Deutschland: Jochum in Wilms, ErbStG § 27 Tz 31; Kapp/Eveling, ErbStG⁴⁴, § 27 Tz 6; Meincke, ErbStG¹³, § 27 Tz 5; Pahlke in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG (1998) § 27 Tz 7; Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG²⁶, § 27 Tz 15.

16) RFH 28. 1. 1927, V e A 865/26, RStBl 1927/136; VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; 30. 10. 1980, 3259/78, Slg 5524; 23. 9. 1985, 85/15/0177, ÖStZB 1986, 216 f; 18. 11. 1993, 88/16/0163, Slg 6837.

17) VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; 18. 11. 1993, 88/16/0163, Slg 6837.

18) VwGH 30. 10. 1980, 3259/78, Slg 5524; dazu Fellner, ErbStG¹⁰, § 17 Tz 5.

19) VwGH 23. 9. 1985, 85/15/0177, ÖStZB 1986, 216 f; 18. 11. 1993, 88/16/0163, Slg 6837; in Deutschland: BFH 25. 3. 1974, BStBl II, 1974/658 ff.

20) VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; vgl RFH 7. 3. 1940 III e 1/40 RStBl 614; dazu auch: Dorazill/Taucher, ErbStG⁴, § 17 Tz 6.1.; Fellner, ErbStG¹⁰, § 17 Tz 5; Doralt, ErbStG (2000) § 17 Tz 11.

21) VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; 30. 10. 1980, 3259/78, Slg 5524; 23. 9. 1985, 85/15/0177, ÖStZB 1986, 216 f; 18. 11. 1993, 88/16/0163, Slg 6837; dazu auch: Dorazill/Taucher, ErbStG⁴, § 17 Tz 5.4..

22) VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; dazu auch: Dorazill/Taucher, ErbStG⁴, § 17 Tz 5.4.

23) Dorazill/Taucher, ErbStG⁴, § 17 Tz 5.4.

24) RFH 7. 3. 1940 III e 1/40 RStBl 614; VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977.

25) RFH 19. 9. 1940 III e 71/39 RStBl 954.

26) So Gassner, Bestand und Zukunft des ErbStG – Gedanken aus Anlass einer Buchbesprechung, ÖStZ 2003, 300 (302 f).

liegt, soll der Nacherhebungstatbestand auch dann zum Tragen kommen, wenn an die Stelle des ursprünglich zugewendeten Gegenstands ein anderer Vermögenswert getreten ist. Sonst wäre die Nacherhebung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG völlig zahnlos. Neben diesen Parallelen gibt es aber auch bedeutende Unterschiede zwischen § 17 ErbStG und § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG. Ziel und Zweck beider Vorschriften sind unterschiedlich: § 17 ErbStG soll die Doppelbesteuerung zweier knapp hintereinander liegender Erwerbsvorgänge über wirtschaftlich identes Vermögen lindern²⁷⁾. § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG bezieht sich hingegen auf den ursprünglichen Zuwendungsvorgang und soll verhindern, dass Privatstiftungen „zwischengeschaltet“ werden, um der sonst hohen Erbschaftssteuerbelastung vor allem in der Steuerklasse V auszuweichen²⁸⁾.

Die Nacherhebung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG für zugewendetes Vermögen und „an dessen Stelle tretende Vermögenswerte“ kann de facto zu einer Bindung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung für die Dauer der zehnjährigen Behaltefrist führen, da die nach dieser Vorschrift vorgesehene Nacherhebung im Einzelfall prohibitiv sein kann. Im Schrifttum werden unterschiedliche Auffassungen zur Reichweite dieser Bindung vertreten. Dies soll in der Folge an einem Fallbeispiel erläutert werden²⁹⁾:

Die erbschaftssteuerrechtliche Bemessungsgrundlage eines vom Stifter der Privatstiftung im Jahr X1 zugewendeten inländischen Grundstücks (dreifacher Einheitswert) beträgt 5,000.000 €, der Verkehrswert 30,000.000 €. Im Jahr X6 veräußert die Privatstiftung das Grundstück und erzielt einen Veräußerungserlös von 40,000.000 €. Davon wendet die Privatstiftung 15,000.000 € den Begünstigten zu.

Nach einer Auffassung sind die erbschaftssteuerrechtlichen Eingangswerte „eingefroren“³⁰⁾. Dementsprechend erstreckt sich die in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG angeordnete Bindung bloß auf den Betrag von 5,000.000 €. Da in der Privatstiftung auch nach der Zuwendung an den Begünstigten noch Barmittel in der Höhe von 25,000.000 € verbleiben, kommt keine Nacherhebung in Betracht³¹⁾. Nach einer anderen Auffassung ist auf die Verkehrswerte im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung abzustellen³²⁾. Demnach ist im vorliegenden Beispiel die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös von 40,000.000 € und dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Höhe von 30,000.000 € nicht von § 8 Abs 3 lit b ErbStG erfasst. Lediglich die verbleibenden 5,000.000 € unterliegen der Bindung dieser Vorschrift. Offen bleibt nach dieser Auffassung, ob die Nacherhebung den gesamten Betrag von 5,000.000 € umfasst oder bloß 5/30 der erbschaftssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage³³⁾. Eine dritte Auffassung sieht den Betrag von 40,000.000 € als Surrogat des seinerzeit zugewendeten Vermögens an und bezieht die Bindung daher auf den Gesamt-

betrag³⁴⁾. Dementsprechend unterliegt dieser Auffassung zufolge entweder die gesamte erbschaftssteuerrechtliche Bemessungsgrundlage in Höhe von 5,000.000 € – zumal sie im Betrag von 15,000.000 € Deckung findet – der Nachversteuerung oder aber 15/40 davon³⁵⁾.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage weisen darauf hin, dass „(v)erwirklichte Wertzuwächse“ nicht der Bindung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unterliegen³⁶⁾. Dies spricht dafür, im vorliegenden Fallbeispiel die Verkehrswerte im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung in der Höhe von 30,000.000 € als maßgebend zu erachten³⁷⁾. Die Veräußerung der Liegenschaft hat dazu geführt, dass ein Wertzuwachs von 10,000.000 € verwirklicht wurde. Eine Zuwendung in Höhe dieses Betrages sollte dann keine Nacherhebung auslösen³⁸⁾.

Zur Verprobung dieses Ergebnisses soll aber auch überlegt werden, welche Konsequenzen es hätte, wenn die Privatstiftung die Liegenschaft nicht veräußert, sondern stattdessen dem Begünstigten eine Sachzuwendung von 15/40 der Liegenschaft zukommen lässt. Müsste man dann nicht davon sprechen, dass ein Teil des der Privatstiftung zugewendeten „Vermögen ... unentgeltlich veräußert“ wird? Dann würde in dieser Konstellation aber auch der Wertzuwachs der Besteuerung unterliegen. Wenn aber eine Sachzuwendung zur Gänze Nacherhebung auslöst, eine Zuwendung des Surrogats mit gleichem Wert nicht, würde ein Wertungswiderspruch vorliegen, der zumindest erläuterungsbedürftig wäre. ME ist aber zu überlegen, die Sachzuwendung genauso zu behandeln wie die Zuwendung des Surrogats: Die Erläuterungen sprechen zwar die „verwirklichten Vermögenszuwächse“ ausdrücklich an, schließen aber nicht explizit aus, dass auch nicht verwirklichte Vermögenszuwächse in Hinblick auf § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unbedenklich sein können. Weiters haben die Überlegungen zu der verwandten Vorschrift des § 17 ErbStG gezeigt, dass es denkbar ist, sogar bei ein- und demselben Wirtschaftsgut, dessen Wert gestiegen ist, insoweit nicht dasselbe Vermögen anzunehmen³⁹⁾. Vor dem Hintergrund von Ziel und Zweck des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG macht es auch keinen Sinn, im vorliegenden Fallbeispiel einen 30,000.000 € übersteigenden Betrag der Bindungswirkung zu unterwerfen: Wenn der Stifter zum Zeitpunkt der Zuwendung der Liegenschaft an die Privatstiftung bereits die „Weiterschleusung“ der Liegenschaft oder eines Teiles davon an den Begünstigten geplant gehabt hat, dann ist ihm das Vermögen zu *damaligen* Verkehrswerten vor Augen gestanden. Vermögenswerte in dieser Höhe wollte er übertragen. Eine Bindung über den Verkehrswert hinaus wäre vor dem Hintergrund dieser Überlegungen überschießend.

Die Bindung mit der seinerzeitigen erbschaftssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage zu beschränken⁴⁰⁾, wäre ange-

27) Beispielsweise *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 17 Tz 1.1.; *Fellner*, ErbStG⁹, § 17 Tz 1; in Deutschland: *Jochum*, in *Wilms*, ErbStG § 27 Tz 7; *Troll/Gebell/Jülicher*, ErbStG²⁶, § 27 Tz 1.

28) *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 8 Tz 5.7.; *Fellner*, ErbStG⁹, § 8 Tz 33.

29) Vgl zu einem ähnlichen Fallbeispiel auch die Überlegungen von *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

30) Vgl zu ähnlichen Überlegungen BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, StfR Rz 295 f.

31) *Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, Privatstiftungsgesetz 96 ff.

32) *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

33) Vgl *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

34) *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

35) *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

36) ErlRV, 1132 XVIII. GP, 42.

37) Ähnlich werden auch die gemeinen Werte der beiden Leistungen herangezogen, um zu beurteilen, ob eine gemischte Schenkung zur Erbschaftsteuerpflicht führt. Vgl zB VwGH 25. 2. 1963, 1840/61, ÖStZB 1963, 140 f.

38) So auch *Müller/Rief*, FJ 1995, 52.

39) VwGH 21. 11. 1963, 0953/62, Slg 2977; vgl RFH 7. 3. 1940 III e 1/40 RStBl 614; dazu auch *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 17 Tz 6.1.; *Fellner*, ErbStG⁹, § 17 Tz 5; *Doralt*, ErbStG (2000) § 17 Tz 11.

40) So *Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, Privatstiftungsgesetz 97 ff; *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 8 Tz 11.2.5; *Doralt*, ErbStG (2000) § 8 Tz 19; *Fellner*, ErbStG⁹, § 8 Tz 34.

sichts der Zielsetzungen des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG aber wiederum nicht ausreichend: Dieser Auffassung zufolge, die auch das BMF für bestimmte Fallgruppen teilt⁴¹⁾, wäre es aus dem Blickwinkel dieser Vorschrift unschädlich, im vorliegenden Fallbeispiel dem Begünstigten 15.000.000 € zuzuwenden. Das verbleibende Stiftungsvermögen liegt mit 25.000.000 € noch immer deutlich über den „eingefrorenen Eingangswerten“ von 5.000.000 €. Diese Auffassung trägt aber dem Ziel und Zweck der Vorschrift nicht Rechnung: Wäre § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG so zu interpretieren, könnte der Stifter im Wege der „Zwischenschaltung“ einer Privatstiftung im vorliegenden Fallbeispiel Vermögen im Verkehrswert von 15.000.000 € einem Dritten zum ermäßigten Erbschaftssteuertarif zukommen lassen und auf diese Weise auch für einen Teil des Surrogats des seinerzeit zugewendeten Vermögens die Anwendung des regulären Erbschaftssteuertarifs vermeiden. Genau dies will § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG aber verhindern. Würde man auf die erb-schaftssteuerrechtliche Bemessungsgrundlage abstellen, die den Verkehrswerten keineswegs entsprechen muss, wäre der Umfang der Bindungswirkung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG mehr oder weniger zufällig.

Zu überlegen ist aber, ob die Verkehrswerte zum Zeitpunkt der Zuwendung auch dann maßgebend sein sollen, wenn der Wert des Vermögens seit der Zuwendung an die Privatstiftung gesunken ist. Wenn also die Liegenschaft im Jahre X6 um bloß 20.000.000 € veräußert wird und die Verkehrswerte im Zeitpunkt der Zuwendung auch dann relevant sind, würde das „zugewendete(s) Vermögen“ für Zwecke des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG auch in diesem Fall mit 30.000.000 € anzusetzen sein. Die Privatstiftung wäre dann gehindert, Vermögen, das an sich überhaupt nicht dem § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unterliegt – wie zB schon vor mehr als zehn Jahren der Privatstiftung zugewendetes Vermögen oder von anderen als einem Stifter zugewendetes Vermögen oder von der Privatstiftung erzielte Erträge –, dem Begünstigten zuzuwenden. Sobald das Gesamtvermögen der Privatstiftung weniger als 30.000.000 € beträgt, würde jede Zuwendung an Begünstigte Nacherhebung auslösen. Dies wäre wohl auch überschießend. Daher ist in Hinblick auf die von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG herbeigeführte Bindung zu erwägen, darauf abzustellen, ob der Verkehrswert des Vermögens oder dessen Surrogats zum Zuwendungszeitpunkt an die Privatstiftung oder zum Zuwendungszeitpunkt an den Begünstigten niedriger ist. Der jeweils niedrigere Wert ist relevant, um festzustellen, ob „zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle tretende Vermögenswerte [...] unentgeltlich veräußert“ wurden.

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass viel dafür spricht, Wertsteigerungen über die Verkehrswerte zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung hinaus nicht der Bindung des § 8 Abs 3 lit b ErbStG zu unterwerfen. In jenen Konstellationen, in denen der Wert eines zugewendeten Wirtschaftsgutes während der Zugehörigkeit zur Privatstiftung gesunken ist, könnte aber dennoch auf den niedrigeren Wert zurückgegriffen werden. Dann ist für die

41) BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, Stftr Rz 292, zumindest hinsichtlich jener Wirtschaftsgüter, bei denen eine eindeutige Zuordnung des an Begünstigte zugewendeten Vermögens zum ursprünglich zugewendeten Vermögen nicht möglich ist; vgl weiters BMF vom 2. 6. 2003, ecoloex 2004, 319; BMF vom 6. 1. 1998, SWK 1998, S 231.

Anwendung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG auch die Abgrenzung zwischen dem zugewendeten Vermögen und den an dessen Stelle tretenden Vermögenswerten einerseits und den aus diesen Wirtschaftsgütern erwirtschafteten Erträgen andererseits entscheidend. Die Erträge sind nämlich jedenfalls nicht von der in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG angeordneten Bindung erfasst⁴²⁾. Mieteinnahmen aus einer vermieteten Liegenschaft können daher auch innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist Begünstigten ohne Nacherhebung der Erbschaftssteuer zugewendet werden, und zwar selbst dann, wenn der Verkehrswert der Liegenschaft seit ihrer Zuwendung an die Privatstiftung gesunken ist. Ähnliches gilt an sich auch für Dividenden, die aus einer von der Privatstiftung gehaltenen Beteiligung stammen. Allerdings kann eine Ausschüttung bekanntlich auch zu einer Minderung des Wertes einer Beteiligung führen. Daher kann es auch Konstellationen geben, in denen – ähnlich wie im Ertragsteuerrecht bei ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen⁴³⁾ oder Kapitalrückzahlungen⁴⁴⁾ Sonderregelungen vorgesehen sind – die Dividende ganz oder teilweise als der Bindung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unterliegender Vermögenswert anzusehen ist. Noch schwieriger ist die Abgrenzung bei Betrieben, die allerdings aufgrund der zivilrechtlichen Vorgaben nur selten von Privatstiftungen unmittelbar geführt werden können⁴⁵⁾: Entnahmen können in manchen Fällen den Erträgen des Vermögens, in anderen Fällen dem Vermögen selbst zuzuordnen sein.

Würden der Privatstiftung mehrere Wirtschaftsgüter zugewendet, stellt sich die Frage, ob sich die in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG angeordnete Bindung auf jedes Wirtschaftsgut gesondert oder auf alle zugewendeten Wirtschaftsgüter gemeinsam bezieht. Das BMF geht davon aus, dass dann, wenn die Zuordnung möglich ist, jedes Wirtschaftsgut auch tatsächlich gesondert zu beurteilen ist, sonst aber eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist⁴⁶⁾. Dies läuft de facto auf ein Wahlrecht hinaus, da es die Privatstiftung vielfach durch die Art und Weise der Evidenzhaltung in der Hand hat, ob sie den Zusammenhang einzelner Zuwendungen an Begünstigte zu einem bestimmten der Privatstiftung zugewendeten Wirtschaftsgut dokumentieren möchte oder nicht. Ob diese Auffassung von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG gedeckt ist, ist zweifelhaft. Überhaupt stellt sich nämlich die Frage, ob die vom BMF als „Mascherltheorie“ bezeichnete Zuordnung einzelner Zuwendungen an die Privatstiftung zu Zuwendungen an Begünstigte⁴⁷⁾ mit dem Zweck des Gesetzes in Einklang steht. Diese Vorgangsweise lässt es nämlich zu, dass fremdfinanzierte Zuwendungen an Begünstigte die Nachversteuerung keineswegs auslösen können⁴⁸⁾. Die Nach-

42) *Dorazill/Taucher*, ErbStG⁴, § 8 Tz 5.7.; *Fellner*, ErbStG⁹, § 8 Tz 34.

43) Vgl die Regelung des § 12 Abs 3 Z 1 KStG; illustrativ für die Rechtslage davor ist der dem Erk VwGH 10. 12. 1991, 89/14/0064, Slg 6637, zugrunde liegende Fall.

44) Vgl näher *Lang*, Die Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 und § 15 Abs 4 EStG, SWK 1996, A 235 (235 ff).

45) Zu § 1 Abs 2 PSG vgl näher *Arnold*, Privatstiftungsgesetz (2002) § 1 Rz 16 ff.; *Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, Privatstiftungsgesetz 20 ff.; *Csoklich*, Anwendungsbereich und Gründung einer Privatstiftung, in *Csoklich/Gröhs/Helbich/Müller* (Hrsg) Handbuch, 16ff.; *Bruckner/Fries/Fries*, Familienstiftung, 20 ff.

46) BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, Stftr Rz 291 ff.

47) BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, Stftr Rz 294 ff.

48) Vgl BMF vom 29. 6. 1994, GZ E 366/96/1-IV/11/94; zitiert bei *Lang*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der steuerrechtliche EU-Nachbar 36; zustimmend *Cerha*, Die Privatstiftung aus steuerrechtlicher Sicht – erste Erfahrungen, in *Tinti/Umdasch/Marenzi* (Hrsg) Sorgfalt und Verantwortung, FS für *Jakobljevic* (1996) 29 (44).

versteuerung könnte auf Grundlage dieser „Mascherltheorie“ durch Fremdfinanzierung bei sorgfältiger Gestaltung ohne großen Aufwand vermieden werden. Im Extremfall könnte die Privatstiftung die Zuwendung an ihre Begünstigten sogar durch ein bei einer Konzerngesellschaft aufgenommenes Darlehen, das nach Ablauf der Zehn-Jahres-Frist wieder zurückgezahlt wird, finanzieren. Nach der hier vertretenen Auffassung spielt hingegen das *einzelne* zugewendete Wirtschaftsgut nur insoweit eine Rolle, als sein Verkehrswert oder der Verkehrswert des Surrogats gegenüber dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung gesunken ist.

Die zehnjährige Behaltefrist ist jeweils ab dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung zu berechnen. Relevant sind nur Zuwendungen eines Stifters, jedoch unabhängig davon, ob sie zum Zeitpunkt der Gründung der Privatstiftung oder später erfolgen. Die Frist läuft für *jede* Zuwendung gesondert. Ist die zehnjährige Frist für einige der Privatstiftung zugewendete Wirtschaftsgüter abgelaufen, reduziert sich das der Bindung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unterliegende Vermögen im Regelfall um die Verkehrswerte der betroffenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Zuwendung. Insoweit spricht das BMF zutreffend von einem Grundsatz „First in – First out“⁴⁹⁾. Die nach Auffassung des BMF alternativ – bei Zuordnung der Vermögenswerte zu einer bestimmten Zuwendung – in Betracht kommende „Mascherltheorie“⁵⁰⁾ führt hingegen zu Zufallsergebnissen und wirkt in diesem Fall überschießend.

Bei mehreren Stiftern stellt sich die Frage, ob die Zuwendung jedes Stifters gesondert zu betrachten ist. Bei Anwendung einer „Mascherltheorie“ könnte verfolgt werden, ob Vermögenswerte, die von einem bestimmten Stifter zugewendet werden, dann an einen bestimmten Begünstigten weitergereicht werden. „Durchschleusungen“ zum Zwecke der Erbschaftssteuerminimierung könnten auf diese Weise von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG erfasst werden. Dennoch ist auch dabei Skepsis gegenüber einer „Mascherltheorie“ am Platz: Gelingt es nämlich, den Zusammenhang zwischen der Zuwendung des Stifters und der Zuwendung an den Begünstigten zu lockern und damit die Zuordnung des Vermögens zu beseitigen, etwa indem ein Stifter der Privatstiftung eine Beteiligung zuwendet, die die Privatstiftung veräußert und deren Veräußerungserlös dann gemeinsam mit allen anderen liquiden Mitteln der Privatstiftung über ein einziges Konto der Privatstiftung verwaltet und von dem aus dann die Zuwendung an den Begünstigten geleistet wird, wäre der Zusammenhang kaum mehr nachzuweisen. Will man die Anwendung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG nicht davon abhängig machen, wie sorgfältig die Beteiligten ihre Gestaltungen vorbereiten, sollte man auf die „Mascherltheorie“ völlig verzichten. Dann muss man aber auch in Kauf nehmen, dass eine Privatstiftung, die zumindest einen Stifter hat, der an sie schon vor längerer Zeit sehr werthaltige und in ihr verbliebene Zuwendungen geleistet hat, hervorragend für einen zweiten Stifter geeignet ist, der über sie Vermögenswerte an einen Begünstigten „durchschleusen“ möchte und dabei Erbschaftssteuer minimieren möchte. Hier stößt aber auch eine stark an Ziel und Zweck des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG ausgerichtete Interpretation an ihre Grenzen.

49) BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, Stftr Rz 294.

50) BMF vom 20. 12. 2001, Z 06 5004/12-IV/6/01, Stftr Rz 294 ff.

2. Ausnahmen von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG

Zuwendungen „zurück an den Stifter“ sind in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG von der dort vorgesehenen Nacherhebung ausdrücklich ausgenommen. Das Wort „zurück“ macht deutlich, dass nicht jede Zuwendung an einen Stifter außerhalb des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG steht. Sonst wäre es nahe liegend, eine Privatstiftung mit zwei Stiftern zu gründen, von denen der eine zwar kaum Zuwendungen an die Privatstiftung leistet, dafür aber in umso höherem Ausmaß als Begünstigter selbst Empfänger von Zuwendungen ist. Auf diese Weise könnte ohne größeren gestalterischen Aufwand Vermögen zum ermäßigten Erbschaftssteuertarif auch innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist durch eine Privatstiftung „geschleust“ werden, ohne dass § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG greifen würde. Der Wortlaut der Regelung schließt aber bereits aus, dass *jede* Zuwendung an einen Stifter von der Nacherhebung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG befreit ist⁵¹⁾.

Zu prüfen ist aber, unter welchen Voraussetzungen Zuwendungen an Stifter von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG ausgenommen sind. Auch in diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Anwendung einer „Mascherltheorie“ zweckmäßig ist: Demnach wäre lediglich die Zuwendung des vom selben Stifter stammenden Vermögenswertes oder dessen Surrogats an den Stifter ausgenommen. Die Anwendung der Befreiung wäre im Wesentlichen von der Nachweisführung abhängig. Dies wäre unbefriedigend. Eine Lösung, die dem Stifter erlaubt, in Höhe der Verkehrswerte des von ihm seinerzeit zugewendeten Vermögens selbst Zuwendungen von der Privatstiftung zu erhalten und damit auch dann nicht unter § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG zu fallen, wenn die Zuwendung – nach den hier entwickelten Kriterien – aus dem Vermögen stammt, vermeidet diese Schwierigkeiten.

Ebenfalls von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG ausgenommen sind Zuwendungen „zur satzungsgemäßen Erfüllung angemessener Unterhaltsleistungen“. Voraussetzung ist somit die Deckung der Unterhaltsleistung in der Satzung genauso wie die Angemessenheit der Leistung. Die Unterhaltsleistung muss satzungsgemäß sein, also durch die Satzung gedeckt sein. Ob sich aus der Satzung eine Verpflichtung zur Unterhaltsleistung ergeben muss, ist fraglich. Die Formulierung von der „Erfüllung“ einer Unterhaltsleistung könnte darauf hindeuten, dass dem Gesetzgeber die Existenz einer Verpflichtung, die zu „erfüllen“ ist, vor Augen stand. Der Gesetztext erwähnt aber den Begriff der Verpflichtung nicht. Daher könnte es auch ausreichen, dass die Satzung Unterhaltsleistungen an Begünstigte *zulässt*. Dann aber kann es auch nicht darauf ankommen, ob die Zulässigkeit der Gewährung von Unterhaltsleistungen *explizit* in der Satzung angeführt ist oder dies nur aus dem Ziel und Zweck der Regelung zu erschließen ist. Fordert man hingegen eine Verpflichtung zur Gewährung von Unterhaltsleistungen, muss sich diese nicht unbedingt alleine aus der Satzung ergeben. Vielmehr könnten die Stiftungsorgane sich gegenüber einem Dritten zu Unterhaltsleistungen verpflichtet haben. Wenn dies durch die Satzung explizit oder implizit gedeckt ist, ist die Voraussetzung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG jedenfalls erfüllt.

51) Anders aber *Müller/Rief*, FJ 1995, 52, die eine „Quotenverschiebung“ – allerdings ohne nähere Begründung – nicht für ausgeschlossen halten.

Weitere Voraussetzung ist die Angemessenheit. Die Materialien verweisen diesbezüglich auf § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG⁵²). Nach dieser Vorschrift sind „Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts“ von der Erbschaftssteuer befreit. Nach den zu § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG vertretenen Auffassungen muss die Zuwendung mit der Erwartung verbunden sein, dass sie dem Unterhalt des Bedachten dient⁵³). Der Beweggrund für sie ist entscheidend⁵⁴). Angemessen ist eine den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechende Zuwendung⁵⁵). Die Befreiung geht nach § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG nicht verloren, wenn die Leistung des Unterhalts auf Lebenszeit zugesagt wird⁵⁶).

III. Die Rechtsfolgen des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG

1. Die Nacherhebung der Differenz auf die Steuer auf § 8 Abs 1 ErbStG

Zweck des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG ist die Verhinderung von Gestaltungen, die darauf hinauslaufen, Zuwendungen an Dritte durch „Zwischenschaltung“ einer Privatstiftung erbschaftssteuerminimierend durchzuführen. Innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist sollen Zuwendungen über die Privatstiftung an Begünstigte den direkten Zuwendungen des Stifters an den Begünstigten gleichgestellt werden. Dies würde es nahe legen, die „Steuer nach Abs 1“ so zu berechnen, als würde der Stifter direkt dem Begünstigten zuwenden⁵⁷).

Der Wortlaut und die Systematik des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG beziehen sich aber auf den ursprünglichen Erbschaftssteueratbestand. Die Nacherhebung betrifft nämlich nur die Tarifvorschriften. Vorausgesetzt ist offenbar, dass dieselben Regelungen über die Steuerpflicht und die Bemessungsgrundlage anwendbar sind, die bei der Zuwendung des Vermögens an die Privatstiftung zum Tragen kommen. Würde man – bei mehreren Stiftern und mehreren Begünstigten – darauf abstellen wollen, welcher Stifter welchen Vermögenswert an welchen Begünstigten im Falle einer direkten Zuwendung geleistet hätte, würde dies zudem notwendig machen, dass der Weg jedes einzelnen Wirtschaftsguts nachverfolgt werden könnte. Dies ist aber – selbst wenn man der „Mascherltheorie“ anhängt – vielfach nicht möglich. Vor allem kann ja § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG auch dann zur Anwendung kommen, wenn die Stifter gar nicht die Absicht hatten, Vermögenswerte über die Privatstiftung an bestimmte Personen weiter zu reichen, sondern sich einfach bei bestimmten Begünstigten innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist Bedarf nach über den bloßen Wertzuwachsen hinausgehenden Zuwendungen ergeben hat. Schließlich

wäre die in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG enthaltene Ausnahme für Zuwendungen „zurück an den Stifter“ überflüssig, wenn für Zwecke der Nacherhebung zu fingieren wäre, dass ein Erwerbsvorgang zwischen Stifter und Begünstigten vorliegt, da eine Zuwendung vom Stifter an ihn selbst nicht angenommen werden und jedenfalls keine Steuerpflicht auslösen kann. Aus all diesen Gründen ist nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG jene Erbschaftssteuer nachzuerheben, die bei Zuwendung der Vermögenswerte an die Privatstiftung nach den Tarifvorschriften des § 8 Abs 1 ErbStG angefallen wäre⁵⁸).

Im Regelfall kommt daher – mangels Anwendbarkeit der anderen Steuerklassen subsidiär – Steuerklasse V zum Tragen. Eine Modifikation kann sich dabei aber durch § 7 Abs 2 zweiter Halbsatz ErbStG ergeben. Die dort enthaltene Steuerklassenprivilegierung ist durch den Verweis auf die „Steuer nach Abs 1“ in § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG mit umfasst⁵⁹). Die Steuersatzermittlung nach § 8 Abs 1 ErbStG setzt nämlich die Ermittlung der anwendbaren Steuerklasse voraus⁶⁰). Dies bestätigt die durch BGBl I 2000/142 geschaffene Regelung des § 8 Abs 3 lit c ErbStG, die für die Zuwendung von Stiftern an Privatstiftungen, die nach § 7 Abs 2 ErbStG Familienstiftungen sind, von vorneherein zur Wahl stellt, statt des festen Steuersatzes nach § 8 Abs 3 lit b Satz 1 ErbStG den Steuersatz nach § 8 Abs 1 in Verbindung mit § 7 Abs 2 anzuwenden⁶¹). Liegt daher eine Familienstiftung vor, ist der Nacherhebung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen. Die Anwendbarkeit dieser Regelung hängt wesentlich von der Ausgestaltung der Stiftungserklärung ab⁶²).

Aus der Konstruktion der Steuerpflicht nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG als Nacherhebung der „Differenz auf die Steuer auf Abs 1“ ergibt sich auch, dass die Erbschaftssteuer für den Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung nach § 8 Abs 1 ErbStG zu berechnen ist. Entscheidend ist damit die Bemessungsgrundlage, die bei der Zuwendung an die Privatstiftung zum Tragen kam. Befreiungen oder Ermäßigungen sind daher in gleicher Weise zu berücksichtigen. Wenn daher bereits die Zuwendung an die Privatstiftung der – nach wie vor anwendbaren – Befreiung nach Art VIII PSG unterlag⁶³), kann auch die Nacherhebung zu keiner Steuerpflicht führen. Ähnlich verhält es sich bei einem Widerruf der Privatstiftung: Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des PSG zufolge soll ein Widerruf der Privatstiftung die Rückerstattung nach § 33 lit a ErbStG auslösen. Stellt man diese Prämisse außer Streit – was nicht selbstverständlich ist, da die Fälle, die dem § 33 lit a ErbStG üblicherweise zugrunde liegen⁶⁴), vom Widerruf nach § 34 PSG

52) ErlRV, 1132 XVIII. GP, 42.

53) VwGH 11. 11. 1982, 15/3823/80, Slg 5721; dazu auch: Dorazill/Taucher, ErbStG⁴ § 15, Tz 11.5.; Doralt, ErbStG (2000) § 15 Tz 38–42; Fellner, ErbStG¹⁰, § 15 Tz 14; in Deutschland: Hermann/Michel in Wilms, ErbStG § 13 Tz 95; Meincke, ErbStG¹³, § 13 Tz 39; Weinmann in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG (1998) § 13 Tz 57, 58.

54) Doralt, ErbStG (2000), § 15 Tz 40.

55) VwGH 11. 11. 1982, 15/3823/80, Slg 5721; weiters RFH 23. 6. 1938, RStBl 749.

56) VwGH 4. 12. 1956, 2705/54, zitiert in Dorazill/Taucher, ErbStG⁴ § 15, Tz 11.27.; in Deutschland: BFH 13. 8. 1954, III 87/54, U BStBl III 282; dazu auch Hermann/Michel in Wilms, ErbStG § 13 Tz 89.

57) Lechner, die Gründung einer Privatstiftung aus steuerrechtlicher Sicht, in Bank Privat (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (2002) 35 (36).

58) So auch Briem/Lechner, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch 97; Müller/Rief, FJ 1995, 52.

59) So auch Müller/Rief, FJ 1995, 51.

60) Briem/Lechner, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch 97.

61) So ausdrücklich die Gesetzesmaterialien, 311 BgNR XXI.GP, 72.

62) Ausführlich insb Müller, Änderung, Widerruf, Beendigung, Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung, in Csoklich/Müller (Hrsg), Stiftung 267 ff.

63) Zu den Voraussetzungen dafür im Detail Lang, „Zuzugsbegünstigung“ für Privatstiftungen, SWI 1993, 206 (206 f); Achatz, Zur Rückübertragung ausländischer Stiftungen an österreichische Stiftungen, SWI 1994, 91 (91).

64) Vgl zB Beiser, Erstattung der Schenkungssteuer bei Herausgabe eines Geschenkes an Pflichtteilsberechtigte?, RdW 1992, 24 (24).

grundlegend verschieden sind und die Gesetzesmaterialien zum PSG kaum geeignet sind, die Intentionen des Gesetzgebers bei der seinerzeitigen Schaffung des § 33 lit a ErbStG zu erhellen –, ist es denkbar, in dieser Vorschrift eine rückwirkend zum Tragen kommende Befreiung des seinerzeitigen Erwerbsvorgangs zu sehen. Sieht man von § 33 lit a ErbStG auch jene Fälle erfasst, in denen beim Widerruf das Stiftungsvermögen einem anderen als dem Stifter herausgegeben wird⁶⁵⁾, könnte an dieser Vorschrift die Nacherhebung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG scheitern.

Die Bemessungsgrundlage der Nacherhebung richtet sich also nach der erbschaftssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage der Zuwendung des Vermögens an die Privatstiftung. Welcher Teil der Bemessungsgrundlage der Nacherhebung unterliegt, richtet sich nach dem Verhältnis der Verkehrswerte: Wenn – wie im oben diskutierten Fallbeispiel – zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle tretendes Vermögen im Verkehrswert von 5.000.000 € „unentgeltlich veräußert“ wird, handelt es sich dabei um 5/30 des gesamten der Bindung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG unterliegenden zugewendeten Vermögens. Dementsprechend ist die Nacherhebung auf 5/30 der Bemessungsgrundlage von 5.000.000 € anzuwenden⁶⁶⁾.

Eine weitere Frage ist, ob bei Änderungen der Rechtslage zwischen dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung und der Zuwendung an den Begünstigten für Zwecke der Nacherhebung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG von der alten oder der neuen Rechtslage auszugehen ist. Dies hängt an sich von den jeweiligen Übergangs- oder In-Kraft-Tretensvorschriften ab. Fehlen spezielle Regelungen, wäre es denkbar, die unentgeltliche Veräußerung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG als eigenen Besteuerungstatbestand zu sehen, als dessen Rechtsfolge eben die Differenz zur seinerzeit erhobenen Steuer nacherhoben wird. Die unentgeltliche Veräußerung müsste dann als eigener Erwerbsvorgang verstanden werden, der nach § 22 Abs 1 ErbStG vom Erwerber dem Finanzamt anzumelden ist. Es würde sich um einen Erwerbsvorgang handeln, der in den Tarifvorschriften geregelt ist. Auf den ersten Blick wäre dies ungewöhnlich, auf der anderen Seite wird zB § 7 Abs 2 ErbStG – ebenfalls eine Tarifvorschrift – von manchen als Befreiung von der Erbschaftssteuerpflicht verstanden, die dann zum Tragen kommt, wenn der entferntest Berechtigte einer Familienstiftung der Stifter selbst ist⁶⁷⁾. Wenn sich mitten in der Tarifvorschrift eine Befreiung verbirgt, könnte dort auch ein Besteuerungstatbestand aufzufinden sein. Der Gesetzgeber hat aber mit BGBl I 2001/144 § 8 Abs 3 lit b ErbStG um einen zusätzlichen Satz ergänzt, wonach „Umstände, die zur Erhebung der Steuer führen, ... innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen“ sind. Hätte der Gesetzgeber § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG als eigenen Besteuerungstatbestand verstanden, wäre diese Regelung nicht notwendig gewesen, da § 22 Abs 1 ErbStG ausgereicht hätte. Die Gesetzesmaterialien zu dieser Novelle erläutern, dass § 8 Abs 3 lit b ErbStG eine „bedingte Steuerbegünstigung“ wäre⁶⁸⁾: Ob die Steuerermäßigung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 1 ErbStG endgültig zusteht, hängt davon ab, dass keine

nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG schädliche „unentgeltliche Veräußerung“ vorgenommen wird. Auch wenn sich die Tatbestandsverwirklichung in derartigen Konstellationen über einen längeren Zeitraum streckt⁶⁹⁾, ist der maßgebende Vorgang nach § 8 Abs 3 lit b ErbStG die Zuwendung an die Privatstiftung⁷⁰⁾. Fällt daher die Bedingung für die Steuerbegünstigung weg, ist die Erbschaftssteuer nachzuerheben, die nach der zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung geltenden Rechtslage nach § 8 Abs 1 ErbStG angefallen wäre. Wenn also zum Zeitpunkt der Zuwendung einer Liegenschaft an die Privatstiftung der einfache Einheitswert maßgebend war, und zum Zeitpunkt der Zuwendung an den Begünstigten der Beststeuerung dieses Erwerbsvorgangs der dreifache Einheitswert zugrunde zu legen wäre, ist für Zwecke der Berechnung der „Steuer nach Abs 1“ der einfache Einheitswert heranzuziehen, und die „Differenz“ zur seinerzeit erhobenen Steuer, die ebenfalls auf Basis des einfachen Einheitswertes berechnet wurde, zu ermitteln. Aus diesem Grund ist auch bei Zuwendungen, die seinerzeit noch dem Tarif von 2,5 % unterlagen, die Differenz zu der Erbschaftssteuer zu ermitteln, die sich damals ergeben hat, und nicht fiktiv eine 5%ige Steuerbelastung anzunehmen. Ziel und Zweck der Regelungen legen auch nahe, ausschließlich auf die frühere Rechtslage abzustellen, da der Gesetzgeber Gestaltungsmöglichkeiten erfassen wollte, die dem Stifter zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung nach der damals geltenden Rechtslage vor Augen standen.

2. Die Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Nacherhebung nach § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG ist zwar als nachträgliche Steuerpflicht der ursprünglichen Zuwendung an die Privatstiftung konstruiert, die Belastung trifft aber die Zuwendung an den Begünstigten⁷¹⁾. Die Zuwendung an den Begünstigten unterliegt im Regelfall aber auch einer Ertragsteuerbelastung, erhoben im Wege der 25%igen Kapitalertragsteuer mit Endbesteuerungswirkung. Insoweit kann es zu einer Doppelbelastung kommen. Der Gesetzgeber trägt dem Rechnung, indem er in § 32 Z 4 lit a EStG eine Anrechnung der nacherhobenen Erbschaftssteuer auf die Einkommensteuer vorsieht. Übersteigt die nacherhobene Erbschaftssteuer die Ertragsteuerbelastung des Begünstigten oder erreicht sie sie zumindest, kann dies dazu führen, dass im Ergebnis gar keine Ertragsteuerbelastung besteht. Zu einer Rückerstattung der über die Kapitalertragsteuer hinausgehenden Erbschaftssteuer kann es aber keinesfalls kommen⁷²⁾.

Müller/Rief haben darauf hingewiesen, dass in § 32 Z 4 lit a EStG im Unterschied zu den Erbschaftssteueranrechnungsbestimmungen des § 24 Abs 5, § 30 Abs 7 und § 31 Abs 4 EStG keine Einschränkung auf eine „sonst entstehende Doppelbelastung“ mit Einkommen- und Erbschaftssteuer

65) So Müller/Rief, FJ 1995, 53.

66) So zutreffend auch Müller/Rief, FJ 1995, 52.

67) Vgl die Nachweise bei Müller, in Csoklich/Müller (Hrsg), Stiftung 173 ff.

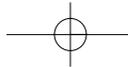
68) 827 BlgNR XXI.GP, 26.

69) Zu derartigen Konstellationen vgl zB nur Lang, Schuldzinsen als Werbungskosten bei Veräußerungen nach den §§ 30 und 31 EStG, in Rill (Red), F5 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien – Dargebracht vom Fachbereich Rechtswissenschaft (1998) 429 (436 ff).

70) Die Ermittlung des maßgebenden Zeitpunkts der Tatbestandsverwirklichung ist Gegenstand der Interpretation. Dazu Lang, Zeitliche Zurechnung bei der DBA-Anwendung, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg), Unternehmen Steuern, F5 für Hans Flick (1997) 895 (897).

71) Vgl zB Lang, Bank Austria (Hrsg), Privatstiftungsgesetz 87 ff.

72) Müller/Rief, FJ 1995, 53.



er vorgesehen ist⁷³). Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass die Anrechnung der Erbschaftssteuer auch auf die Kapitalertragsteuer anderer, nicht von § 8 Abs 3 lit b ErbStG erfasster Zuwendungen möglich ist. Der Wortlaut des § 32 Z 4 lit a EStG spricht aber davon, dass die Einkommensteuer „insoweit ermäßigt oder erlassen“ wird, als für Zuwendungen Erbschaftssteuer gem § 8 Abs 3 lit b ErbStG nacherhoben wurde. Dies und Ziel und Zweck der Anrechnungsvorschrift lassen es aber nahe liegend erscheinen, die Anrechnung auf jene Kapitalertragsteuer zu beschränken, die auf das von § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG erfasste Vermögen entfällt⁷⁴).

IV. Rechtspolitische Würdigung

Die für diese Überlegungen ausgewählten Fragen, die § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG aufwirft, zeigen die Komplexität dieser Regelung auf. Die Vorschrift steht daher im Gegensatz zu der sonst anzutreffenden Intention der steuerrechtlichen Begleitmaßnahmen des Privatstiftungsrechts, einfache zu administrierende Regelungen zu schaffen. § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG belastet daher die Praxis des Privatstiftungsrechts mit einer Fülle von Zweifelsfragen. Die vom BMF zu dieser Vorschrift vertretene formale Interpretation bewirkt, dass die Nacherhebung bei sorgfältiger Gestaltung in der Praxis auch dann vermieden werden kann, wenn Begünstigte innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist einen Bedarf nach Zuwendungen haben, der über die von der Privatstiftung selbst erzielten Erträge und von ihr „verwirklichten Vermögenszuwächse“ hinausgeht. Umgekehrt stellt § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG eine Falle für jene Rechtsanwender dar, die keine Absicht gehabt hatten, die Privatstiftung zur erb-

schaftssteuerminimierenden Weiterreichung von Vermögen zu verwenden, innerhalb der zehnjährigen Behaltefrist dann aber – gerade wegen ihrer „Unschuld“ – bei Zuwendungen an Begünstigte die prohibitive Wirkung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG nicht bedenken. Die Gefahr besteht also, dass diese Regelung vor allem „die Falschen“ trifft. Dazu kommt, dass Erwerbsvorgänge, die in Steuerklasse V einem 60%igen Erbschaftssteuertarif unterliegen oder eine annähernd hohe Belastung auslösen, und die § 8 Abs 3 lit b Satz ErbStG daher in besonderer Weise im Auge hat, in der Praxis nur selten vorkommen. Gerade die Rechtsentwicklung der letzten Jahre hat die Aushöhlung der erbschaftssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage noch verstärkt⁷⁵). Die Möglichkeiten, auf ganz andere Weise die Erbschaftssteuerbelastung zu vermeiden, sind vielfältig⁷⁶). Eine Streichung des § 8 Abs 3 lit b Satz 2 ErbStG würde daher die Rechtslage bereinigen, ohne dem Fiskus einen nennenswerten Einnahmefall zuzufügen. Angesichts einer in letzter Zeit emotionaler geführten ideologischen Debatte um die tatsächlichen und vermeintlichen Begünstigungswirkungen des Privatstiftungsrechts⁷⁷) dürften aber die Chancen gering sein, eine sachliche Diskussion über den Sinn einer auch für Fachleute höchst komplexen Detailregelung zu beginnen.

75) Vgl die Kritik bei *Fellner*, Die Erbschaftssteuer als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, RdW 1994, 412 (412 f); *Fellner*, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – Ein Torso?, SWK 2000, 465 (465 ff).

76) Vgl nur *Fraberger*, Der steueroptimale Tod (1996) 501 ff.

77) Vgl nur die Nachweise bei *Gassner/Lang*, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen, 361 FN 1 und 2. – Im Fachschrifttum betont *W. Doralt*, in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), FS für *P. Doralt*, 137 ff, den Ausnahmecharakter der steuerlichen Begleitmaßnahmen des Privatstiftungsrechts. Überlegungen zur systematischen Einbettung der stiftungssteuerrechtlichen Regelungen, die von *W. Doralt* allerdings nicht berücksichtigt werden, finden sich bei *Lang*, in *J. Lang* (Hrsg), FS-Tipke 569 ff sowie bei *Gassner*, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 211 ff.

73) *Müller/Rief*, FJ 1995, 53.

74) So im Ergebnis auch *Müller/Rief*, FJ 1995, 52 f.

