



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0136-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BfADR, vertreten durch Dr. Manfred Umlauft, Notar, 6850 Dornbirn, Marktplatz 5, vom 24. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. November 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 17. August 2005 gründeten SJ und FJ die Berufungsführerin. SJ und FJ stifteten jeweils 35.000,00 €. Gemäß Punkt III. der Stiftungsurkunde verfolgt die Berufungsführerin ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke.

Der den Vertrag errichtende Notar hat eine Anmeldung gemäß § 22 ErbStG mittels FinanzOnline abgegeben.

Auf Grund dieser Anmeldung hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin mittels Bescheiden vom 31. August 2005 für die Erwerbe von FJ und SJ jeweils Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs 3 lit a ErbStG in Höhe von 872,25 € vorgeschrieben.

Mit e-mail vom 22.1.2007 teilte das Finanzamt Feldkirch dem Steuerberater auf Anfrage mit:

„Ich habe nun den Akt zur Berufungsführerin einsehen können. Daraus ergibt sich, dass, wie angenommen, die Stiftungsurkunde mit den für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit maßgeblichen Bestimmungen dem FA bei Bemessung vorgelegen ist. Der begünstigte Steuersatz wurde ja auch berücksichtigt. Da der Bescheid bereits 2005 erlassen wurde, kann

eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht mehr erfolgen. Da dem FA auch keine neuen Tatsachen im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit bekannt werden können, da diese bereits durch die Stiftungsurkunde evident ist, ist auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht möglich. Dasselbe wird allerdings auch für eine beantragte Wiederaufnahme gelten. ME ist eine Bescheidaufhebung daher verfahrensrechtlich leider nicht möglich."

Am 6. November 2007 stellte die Berufungsführerin einen Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO. In der Begründung führte die Berufungsführerin im Wesentlichen aus:

„Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.“

Die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide basieren auf der im elektronischen Wege eingebrachten Schenkungssteueranmeldung des Verfassers der bezughabenden Stiftungsurkunde.

Dass es sich bei dieser Schenkungssteueranmeldung um eine "Abgabenerklärung" im Sinne des § 293 b BAO handelt, ergibt sich zweifelsfrei bereits auf Grund des Umstandes, dass die vom Bundesministerium für Finanzen für die genannte Schenkungssteueranmeldung ausgegebenen Geschäftsbehelfe die erfolgte Anmeldung des schenkungssteuerbaren Sachverhaltes gegenüber der Abgabenbehörde ausdrücklich als "Abgabenerklärung" bezeichnen und somit eine authentische Interpretation seitens des zuständigen Bundesministeriums vorliegt, welche eine Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 293 b BAO auf die gegenständlich erfolgte Schenkungssteueranmeldung bestätigt.

Hinzu kommt, dass – unabhängig davon, dass die verfahrensgegenständliche Schenkungssteueranmeldung explizit als Abgabenerklärung tituliert wird – diese sowohl hinsichtlich ihres Inhaltes als auch der Bedeutung des darin enthaltenen Anbringens mit solchen Anbringen vergleichbar sind, welche ebenfalls als Abgabenerklärungen gelten (vergleiche etwa § 13 Abs 1 GrEStG hinsichtlich der Grunderwerbsteueranmeldung). Unter diesen Prämissen wäre eine Nichtanwendung des Rechtsschutzinstrumentariums des § 293 b BAO auf Grund des gleichförmig gegebenen Rechtsschutzinteresses bereits aus dem Gesichtspunkt des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes bedenklich und muss somit bereits unabhängig von den zuvor getätigten Ausführungen auch eine verfassungskonforme Interpretation des § 293 b BAO – wie sie offensichtlich auch das zuständige Bundesministerium bereits vorgenommen hat – zu dem Ergebnis führen, dass die zuletzt genannte Bestimmung auf die gegenständliche Schenkungssteuererklärung anwendbar ist.

Dies gilt um so mehr, als die Antragstellerin auf Grund der expliziten Titulierung der Schenkungssteueranzeige als "Abgabenerklärung" darauf vertrauen durfte und darf, dass die erfolgte Schenkungssteuererklärung als Abgabenerklärung behandelt wird und somit insbesondere auch die an diese Qualität geknüpften Rechtsschutzinstrumentarien zur Anwendung gelangen. Aufgrund des ebenfalls verfassungsgesetzlich gewährleisteten Vertrauenschutzes der Antragstellerin als Abgabenpflichtige wäre die Ablehnung der Anwendung des § 293 b BAO auf den gegenständlichen Sachverhalt auch aus diesem Grund verfassungsrechtlich bedenklich.

Schließlich kann auch eine Betrachtung des Zwecks der Bestimmung des § 293 b BAO, sohin dessen teleologische Interpretation, nur zu dem Ergebnis führen, dass die mit dieser Bestimmung gewährleisteten Rechtsschutzinstrumentarien auf den vorliegenden Sachverhalt zur Anwendung gelangen müssen, da § 293 b BAO gerade die Beseitigung typischerweise bei sogenannten "Soforteingabefällen" unterlaufenen Unrichtigkeiten ermöglichen soll (Ritz, BAO³, § 293 b Tz 1). In solchen Fällen soll § 293 b BAO die Rechtsschutzmöglichkeiten der

Parteien erweitern, um diesen unterlaufene und von der Behörde übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten berichtigen zu lassen (Ritz, ebenda).

Auf eben einer solchen unterlaufenen offensichtlichen Unrichtigkeit, welche von der Abgabenbehörde ohne Weiteres übernommen wurde, beruhen auch die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide. Aus der Abgabenerklärung vom 26.8.2005 wird als Schenkungssteuerbefreiungsgrund die Bestimmung des § 8 Abs 3 lit a ErbStG ins Treffen geführt. Gemäß dieser Bestimmung beträgt die Schenkungssteuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, 2,5 % der Zuwendung. Nun steht unbestritten klar fest, dass die Antragstellerin gemäß Punkt III. Absatz 1. der Stiftungsurkunde vom 17.8.2005 ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige, insbesondere karitativ soziale Zwecke erfüllt und durch die Erfüllung des Zweckes der Privatstiftung die Allgemeinheit gefördert werden soll. In Entsprechung der Verpflichtung der Abgabenbehörde, dafür Sorge zu tragen, dass alle Abgabenpflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden (§ 114 Abs 1 BAO) sowie der Verpflichtung, die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs 1 BAO), hätte die Abgabenbehörde zum Zwecke der Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ohne weiteres Verfahren die Steuerermäßigung bestimmt des § 8 Abs 3 lit a ErbStG unangewendet lassen müssen, da § 15 Abs 1 lit 14 a ErbStG anordnet, dass bei Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist, steuerfrei zu bleiben haben. Entgegen der Bestimmung des § 15 Abs 1 lit 14 a) ErbStG, welche im Verhältnis zu der Bestimmung des § 8 Abs 3 lit a) ErbStG eine lex specialis darstellt und dieser gegenüber daher den Vorrang genießt, wurde seitens der Abgabenbehörde auf Grund der Übernahme der diesbezüglich unrichtigen Rechtsansicht in der Abgabenerklärung vom 26.8.2005 ein Schenkungssteuerbetrag in Höhe von insgesamt EUR 1.744,50 vorgeschrieben und seitens der Antragstellerin bezahlt.

Da die vorgenannte Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist und die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung diese Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 b BAO vor (vergleiche VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 1.7.2003, 97/13/0230).

Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, dass die beantragte Berichtigung der beiden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005 notwendig ist, um das Ziel der gesetzlichen Norm des § 293 b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, zu erreichen. Hiebei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (vergleiche etwa VwGH 20.2.2004, 2002/13/0071).

Da somit die Anwendungsvoraussetzungen des § 293 b BAO vorliegen und der diesbezügliche Antrag fristgerecht im Sinne des § 302 BAO erhoben wurde, hat die Abgabenbehörde bei pflichtgemäßer Ausübung des ihr zustehenden Ermessens dem gegenständlichen Antrag auf Berichtigung der beiden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005 Folge zu geben und die genannten Bescheide wie beantragt abzuändern."

Im ergänzenden Schriftsatz vom 16. November 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„In Ergänzung des Antrags auf Bescheidberichtigung (§ 293 b BAO) [...] darf ergänzend auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.5.2007, GZI 2007/15/0043 hingewiesen und in diesem Zusammenhang ergänzend ausgeführt werden wie folgt:

In der vorzitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes wurde seitens der belangten Behörde ein Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO fälschlicherweise mit "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichnet und wurde dieser Bescheid in der darauf erhobenen Berufung seitens des Berufungswerbers ebenfalls als "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichnet.

Aus der vom Verwaltungsgerichtshof in der vorgenannten Entscheidung ausgeführten Begründung lässt sich entnehmen, dass ein Beschwerdeführer auf die Richtigkeit der von der Abgabenbehörde gewählten Bezeichnung vertrauen darf und die Behörde allfällige Unklarheiten, welche aus der mangelhaften Bezeichnung entstehen, gegen sich gelten lassen muss.

Dieser Entscheidungstext lässt sich auch auf den gegenständlich entscheidungsrelevanten Sachverhalt übertragen. Die Abgabenbehörden selbst bezeichnen die Schenkungssteuererklärung als Abgabenerklärung und darf ein Beschwerdeführer, welcher seine Beschwerde auf den Umstand stützt, dass es sich bei der Schenkungssteuererklärung um eine Abgabenerklärung im Sinne des § 293 b BAO handelt, seitens der belangten Behörde nicht zu Recht eingewendet werden, dass die diesbezügliche – von der Abgabenbehörde gewählte – Bezeichnung unklar oder unzutreffend ist.

Demzufolge kommt dem vorgenannten Antrag auf Bescheidberichtigung vom 6.11.2007 – insbesondere nach Maßgabe der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im vorgenannten Erkenntnis vom 24.5.2007 – Berechtigung zu.

Der Antrag auf Bescheidberichtigung vom 6.11.2007 wird daher vollumfänglich aufrecht erhalten.

Das Finanzamt Feldkirch hat den Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Eine Berichtigung gem. § 293 b BAO kann nur bei Bescheiden aufgrund eingereichter Abgabenerklärungen erfolgen. Da die Bescheide, deren Berichtigung beantragt wird, nicht aufgrund einer Abgabenerklärung gem. § 133 BAO ergangen sind, sondern aufgrund einer Anmeldung gem. § 22 ErbStG, ist die Anwendung des § 293 b BAO nicht möglich (s.a. Ritz, BAO², § 133, Tz. 5).

Anzumerken ist, dass auch eine Berichtigung gem. § 293 BAO von Amts wegen nicht in Betracht kommt, da die Bescheide bereits am 31.08.2005 erlassen wurden und die Berichtigung nach dieser Bestimmung gem. § 302 Abs 2 lit a BAO nur innerhalb eines Jahres nach Eintritt der Rechtskraft erfolgen kann oder wenn ein Antrag auf Berichtigung innerhalb dieser Frist gestellt wurde. Der Umstand, dass unzutreffende Bescheide aufgrund der Anmeldung ergangen sind, wurde dem Finanzamt gegenüber erstmals in einem Telefonat am 18.01.2007 bekannt, also bereits mehr als ein Jahr nach Rechtskraft.

Dasselbe trifft für eine Aufhebung und Neufestsetzung gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs 1 2. Satz BAO zu.

Was die verfassungskonforme Interpretation des § 293 b BAO betrifft, so ist dem Antrag entgegen zu halten, dass die Abgabengesetzte verschiedene Möglichkeiten von Anbringen vorsehen, so zB einerseits Abgabenerklärungen und andererseits (lediglich) Anmeldungen, wobei unterschiedliche Rechtsfolgen daran anknüpfen, ob eine Anmeldung oder eine Abgabenerklärung iSd § 133 BAO vorliegt. Dies können (aus Sicht der Partei) sowohl positive als auch negative sein.

Dabei ergibt sich die unterschiedliche Berichtigungsmöglichkeit vor allem aus der verschiedenen Fristenregelung des § 302 BAO bei Anwendung der Bestimmungen des § 293 oder § 293 b BAO.

Wenn die Berichtigungsmöglichkeit durch das Finanzamt nicht gem. § 293 b BAO und damit gem. § 302 Abs 1 1. Satz BAO innerhalb der Verjährungsfrist, sondern nur gem. § 293 BAO iVm § 302 BAO mit einem Jahr nach Rechtskraft begrenzt ist, dann kann sich dies sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Partei auswirken. Die beschränkte Berichtigungsfrist "trifft" also sowohl die Behörde als auch die Partei gleichermaßen.

In Anbetracht der gesetzlich vorgesehenen Rechtsschutzinstrumente, wie Berufung, Wiederaufnahme des Verfahrens, Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO und Bescheidberichtigungen, kann es daher nach dem Dafürhalten des Finanzamts zu keiner verfassungswidrigen Einschränkung des Rechtsschutzinteresses führen, wenn für diese Maßnahmen auch aus verwaltungsökonomischen Gründen verschiedene Fristen vorgesehen sind und von der Partei Fristen in Unkenntnis der Unrichtigkeit versäumt wurden.

Die Fristenbestimmung des § 302 BAO, aus der die Ungleichbehandlung schließlich resultiert, ist darüber hinaus klar und eindeutig und nach Ansicht des Finanzamts keiner anderen Auslegung zugänglich.

Was die eingewendete vom EDV-System FinanzOnline rückgemeldete Bestätigung über die Einbringung einer "Abgabenerklärung" betrifft, so ist dem Antrag entgegen zu halten, dass zwar die verwendete Diktion hier nicht ganz exakt ist, dies aber an der Qualität der eingereichten Anmeldung nichts ändert. Das Anbringen ist nach der rechtlichen Grundlage zu beurteilen. Weder aus dem ErbStG noch aus der FinanzOnline-Verordnung ergibt sich eine Verpflichtung oder eine Möglichkeit der Einbringung einer Abgabenerklärung gem. § 23 ErbStG. Verpflichtend ist gem. § 22 ErbStG nur eine Anmeldung, diese Unterscheidung wird auch in der FinanzOnline-Verordnung aufrechterhalten. Im EDV-System FinanzOnline besteht bei der Schenkungssteuer die Auswahlmöglichkeit zwischen Anmeldung und Selbstberechnung (nur letztere wird gem. § 23a Abs 2 ErbStG als Abgabenerklärung fingiert).

Das elektronisch übermittelte Anbringen sowie die dazu gehörigen, zusätzlich körperlich vorgelegten Unterlagen (Stiftungsurkunde und Begleitschreiben vom 25.08.2005) können daher nur als Anmeldung gem. § 22 ErbStG beurteilt werden, zumal für eine Beurteilung als Abgabenerklärung nach dem ErbStG und der FinanzOnline-Verordnung keine Grundlage besteht und auch schon im ErbStG gar keine Verordnungsermächtigung für ein Verlangen nach einer Abgabenerklärung auf diesem Weg (elektronisch) bestünde. § 23 a Abs 4 ErbStG sieht eine Verordnungsermächtigung nämlich nur für die Fälle der Anmeldung und der Selbstberechnung vor. Dementsprechend regelt auch die Verordnung hinsichtlich Schenkungssteuer nur Anmeldungen und Selbstberechnungen.

Dass dies bei anderen Abgabenarten, wie zB der angesprochenen Grunderwerbsteuer anders ist, ändert an der Betrachtung hinsichtlich der Schenkungssteuer nichts.

Was die im Nachtrag angesprochene Entscheidung des VwGH, GZ. 2007/15/0043 betrifft, so ist der Sachverhalt nicht vergleichbar, da dort die Frage des Bezugs bzw. der "Gerichtetseins" hinsichtlich eines Fristverlängerungsansuchens zu klären war, bzw. die Frage, ob auch nach Einbringen noch eine Ergänzung möglich sei, dass der Antrag auch gegen den Verfahrensbescheid gerichtet ist; wobei zwei in der Bezeichnung gleich lautende Bescheide ergangen sind und auch in der Rechtsmittelbelehrung zum Verfahrensbescheid dieser als "Abgabenbescheid" (gleich dem eigentlichen Abgabenbescheid) bezeichnet wurde.

Der entschiedene Sachverhalt ist dem der Beurteilung eines Anbringens (ohne Aufforderung durch die Behörde) als nach dem Gesetz einzige mögliche Anmeldung gem. § 22 ErbStG im Gegensatz zu einer nach dem Gesetz nur über Aufforderung durch die Behörde möglichen Abgabenerklärung gem. § 23 ErbStG nicht vergleichbar."

In der Berufung vom 24. Dezember 2007 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Die verfahrensgegenständliche Schenkungssteueranmeldung ist sowohl hinsichtlich ihres Inhaltes als auch hinsichtlich der Bedeutung des darin enthaltenen Anbringens ohne weiteres mit solchen Anbringen vergleichbar, welche durch das Gesetz ausdrücklich als Abgabenerklärungen bezeichnet werden (vgl. insbesondere § 13 Abs 1 GrEStG hinsichtlich der Grunderwerbersteueranmeldung). Somit muss bereits eine am verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz orientierte verfassungskonforme Auslegung zu dem Ergebnis führen, dass auch die Schenkungssteueranmeldung, für welche das Gesetz nicht ausdrücklich eine Behandlung als Abgabenerklärung vorsieht, gleich wie insbesondere die Grunderwerbsteueranmeldung als "Abgabenerklärung" im Sinne des § 293b BAO zu betrachten ist. Unter diesen Prämissen ist jedoch eine Nichtanwendung des Rechtsschutzinstrumentariums des § 293 b BAO trotz des gleichförmig gegebenen Rechtsschutzinteresses aus dem eben skizzierten Gesichtspunkt des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes unzulässig und muss daher auf die verfahrensgegenständliche Schenkungssteuererklärung das Rechtsschutzinstrumentarium des § 293 b BAO im Zuge einer verfassungskonformen Interpretation des § 22 ErbStG Anwendung finden.

Hinzu kommt, dass auch eine Betrachtung des Zwecks der Bestimmung des § 293 b BAO, sohin deren teleologische Interpretation, nur zu dem Ergebnis führen kann, dass die mit dieser Bestimmung gewährleisteten Rechtsschutzinstrumentarien auf den vorliegenden Sachverhalt zur Anwendung gelangen müssen, da § 293 b BAO gerade die Beseitigung von typischerweise bei so genannten "Soforteingabefällen" unterlaufenen Unrichtigkeiten ermöglichen soll (so auch Ritz, BAO³ § 293 b Tz 1). In solchen Fällen soll § 293 b BAO die Rechtsschutzmöglichkeiten der Parteien erweitern, um diesen unterlaufene und von der Behörde übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten berichtigen zu lassen (Ritz, ebenda). Gerade auf einem solchen typischen Fehler, welcher durch die Übernahme von Unrichtigkeiten im Zusammenhang mit einem Soforteingabefall entstanden ist, beruhen jedoch auch die zu berichtigenden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005. Wenn nun § 293 b BAO gerade die Berichtigung solcher Unrichtigkeiten bezweckt, erscheint es gänzlich unnachvollziehbar, weshalb diesem Normzweck im gegenständlichen Sachverhalt nicht zum Durchbruch verholfen werden soll.

Daran vermögen auch die seitens der Behörde ins Treffen geführten verwaltungsökonomischen Überlegungen nichts zu ändern. Im Gegenteil, da § 293 b BAO ja gerade dazu dient, durch eine Erweiterung des Rechtsschutzinstrumentariums der Steuerpflichtigen einen Ausgleich zu den vom möglichst verfahrensökonomisch konzipierten Soforteingabeverfahren ausgehenden Gefahren, wie insbesondere der erleichterten Übernahme von Unrichtigkeiten in Abgabenerklärungen, zu schaffen, erscheint die von der Behörde ins Treffen geführte Verwaltungsökonomie als weiteres Indiz dafür, dass auch auf das verfahrensgegenständliche Schenkungssteueranmeldeverfahren, welches gleichfalls vom Grundsatz der Verwaltungsökonomie getragen ist, auch die gleichen Ausgleichsmechanismen in Gestalt eines erweiterten Rechtsschutzinstrumentariums zur Anwendung zu gelangen haben.

Zu den vorgenannten Überlegungen gesellt sich jedoch noch ein weiteres Sachverhaltselement, welches bei richtiger rechtlicher Beurteilung – unabhängig von der Qualifizierung der verfahrensgegenständlichen Schenkungssteueranmeldung als "Abgabenerklärung" – zu einer Anwendung des Rechtsschutzinstrumentariums des § 293 b BAO auf die verfahrensgegenständliche Schenkungssteueranmeldung führt. Es sind nämlich die Behörde bzw. die von dieser konzipierten und verwendeten Geschäftsbehelfe selbst, welche die verfahrensgegenständliche Schenkungssteueranmeldung ausdrücklich als Abgabenerklärung bezeichnen.

Allein aufgrund dieser expliziten Titulierung der Schenkungssteueranzeige als "Abgabenerklärung" darf die Berufungswerberin in berechtigter Weise darauf vertrauen, dass die erfolgte Schenkungssteuererklärung auch entsprechend der eigenen Diktion der Behörde

*von dieser als Abgabenerklärung behandelt wird und somit insbesondere auch die an diese Qualität geknüpften Rechtsschutzinstrumentarien zur Anwendung gelangen. Jede diesem berechtigten Vertrauen entgegenstehende Entscheidung der Behörde stellt ein *venire contra factum proprium* dar, welches aus dem Gesichtspunkt des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Vertrauensschutzes der Berufungswerberin als unzulässig zu qualifizieren ist.*

Dies wird auch durch die in Ergänzung des Antrages vom 6.11.2007 angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.5.2007, GZI 2007/15/0043 unterstrichen, aus welcher sich ebenfalls ergibt, dass ein Beschwerdeführer auf die Richtigkeit der von der Abgabenbehörde gewählten Bezeichnung vertrauen darf und die Behörde allfällige Unklarheiten, welche aus der mangelhaften Bezeichnung entstehen, gegen sich gelten lassen muss.

Schließlich erscheint es als rechtsstaatlich bedenklich, wenn einerseits der Abgabenpflichtige über das EDV-System der Behörde mitgeteilt erhält, dass er eine "Abgabenerklärung" eingebracht habe, im Falle der Inanspruchnahme eines von der Rechtsordnung diesbezüglich zur Verfügung gestellten Rechtsschutzinstrumentes dann jedoch seitens der selben Behörde mitgeteilt erhält, dass – entgegen der von der Behörde selbst verwendeten Diktion – doch keine "Abgabenerklärung" vorliegt und das Rechtsschutzinstrumentarium, auf welches der Steuerpflichtige berechtigterweise vertraute, nicht zur Anwendung kommt. Dies wohlweislich erst nach Verfristung sämtlicher übrigen Rechtsmittel und -behelfe des Abgabenpflichtigen, welche das Vorliegen einer Abgabenerklärung nicht voraussetzen.

Hieran vermögen auch die Ausführungen im angefochtenen Bescheid vom 6.11.2007 nichts zu ändern, sondern wird die zuvor genannte Verletzung des Vertrauensschutzes der Berufungswerberin vielmehr nur noch weiter dadurch offenbar, dass sogar die Behörde selbst zugesteht, dass "die verwendete Diktion hier nicht ganz exakt ist". In seiner solchen Konstellation muss es der Behörde jedoch aus rechtsstaatlichen Erwägungen verwehrt sein, sich mit Erfolg auf die durch sie selbst verschleierte vermeintliche Rechtsqualität der eingereichten Anmeldung zurückzuziehen, sondern hat die Behörde vielmehr jede durch ihre eigene Diktion geschaffene Unklarheit gegen sich gelten zu lassen und vermag diese nicht in unbilliger Weise auf den zurecht vertrauenden Steuerpflichtigen abzuwälzen.

Dass im Übrigen die zu berichtigenden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005 infolge Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung der Berufungswerberin rechtswidrig sind, ist evident und wird daher auch von der Behörde im Bescheid vom 26.11.2007 nicht weiter releviert:

In der Abgabenerklärung der Berufungswerberin vom 26.8.2005 wird als Schenkungssteuerbefreiungsgrund die Bestimmung des § 8 Abs 3 lit. a ErbStG ins Treffen geführt. Gemäß dieser Bestimmung beträgt die Schenkungssteuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, 2,5 % der Zuwendung.

Nun steht unbestritten fest, dass die Berufungswerberin gemäß Punkt III. Absatz 1 der Stiftungsurkunde vom 17.8.2005 ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige, insbesondere karitativ soziale Zwecke erfüllt und durch die Erfüllung des Zweckes der Privatstiftung die Allgemeinheit gefördert werden soll. In Entsprechung der Verpflichtung der Abgabenbehörde, dafür Sorge zu tragen, dass alle Abgabenpflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden (§ 114 Abs 1 BAO) sowie der Verpflichtung, die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs 1 BAO), hätte die Abgabenbehörde zum Zwecke der Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ohne weiteres Verfahren die Steuerermäßigungsbestimmung des § 8 Abs 3 lit a ErbStG unangewendet lassen müssen, da § 15 Abs 1 lit 14 a ErbStG anordnet, dass bei Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die

ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist, steuerfrei zu bleiben haben. Entgegen der Bestimmung des § 15 Abs 1 lit 14 a ErbStG, welche im Verhältnis zu der Bestimmung des § 8 Abs 3 lit a ErbStG eine lex specialis darstellt und dieser gegenüber daher den Vorrang genießt, wurde seitens der Abgabenbehörde auf Grund der Übernahme der diesbezüglich unrichtigen Rechtsansicht in der Abgabenerklärung vom 26.8.2005 ein Schenkungssteuerbetrag in Höhe von insgesamt EUR 1.744,50 vorgeschrieben und seitens der Berufungswerberin bezahlt.

Da die vorgenannte Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist und die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung diese Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 b BAO vor (vergleiche VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 1.7.2003, 97/13/0230).

Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, dass die beantragte Berichtigung der beiden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005 notwendig ist, um das Ziel der gesetzlichen Norm des § 293 b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, zu erreichen. Hierbei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (vergleiche etwa VwGH 20.2.2004, 2002/13/0071).

Da somit die Anwendungsvoraussetzungen des § 293 b BAO vorliegen und der diesbezügliche Antrag fristgerecht im Sinne des § 302 BAO erhoben wurde, hat die Abgabenbehörde bei pflichtgemäßer Ausübung des ihr zustehenden Ermessens dem Antrag vom 6.11.2007 auf Berichtigung der beiden Schenkungssteuerbescheide vom 31.8.2005 Folge zu geben und die genannten Bescheide wie beantragt abzuändern."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Abs 1 ErbStG ist jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb vom Erwerber, bei einer Zweckzuwendung vom Beschwerter binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem Finanzamt anzumelden. Diese Verpflichtung entfällt bei Rechtsvorgängen, für die gemäß § 23a eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt.

Gemäß § 23 ErbStG kann das Finanzamt in den Fällen des § 22 von den zur Anmeldung Verpflichteten innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist die Abgabe einer Erklärung verlangen. Die Frist muß mindestens einen Monat betragen. Die Erklärung hat ein Verzeichnis der zum Nachlaß gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Wertes des Erwerbes erforderlichen Angaben nach näherer Bestimmung des Bundesministeriums für Finanzen zu enthalten.

Gemäß § 23 a Abs 1 und 2 ErbStG sind Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) nach Maßgabe der Abs. 1 bis 5 befugt, die Steuer für die in § 3 und § 4 Z 2 bezeichneten Rechtsvorgänge, mit Ausnahme der Rechtsvorgänge im Sinne der § 3 Abs. 5 und § 15 Abs. 1 Z 9, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die

Selbstberechnung innerhalb der Anmeldungsfrist (§ 22 Abs. 1) erfolgt. Die Anwendung der §§ 29 bis 31 ist im Falle einer Selbstberechnung der Schenkungssteuer ausgeschlossen. Für Grundstücksschenkungen unter einer Auflage sowie für Grundstücksschenkungen, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, ist eine Selbstberechnung nur dann zulässig, wenn auch die Grunderwerbsteuer vom Parteienvertreter selbst berechnet wird (§§ 11 bis 13 und 15 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987). Parteienvertreter haben für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 63 Abs. 2, § 64 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) vorzulegen. Die Selbstberechnung und Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist über einen der in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Rechtsvorgänge eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Aus der Anmeldung muss sich ergeben, für welchen Steuerschuldner in welchem Ausmaß die Steuer und die Eintragungsgebühren nach dem Gerichtsgebührengesetz selbst berechnet und entrichtet wurden. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Die Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Anmeldung aufzunehmenden Angaben durchzuführen.

Gemäß § 24 Abs 2 ErbStG haben Notare und Rechtsanwälte dem Finanzamt Abschriften der Niederschriften über die von ihnen beurkundeten Schenkungen und Zweckzuwendungen zu übermitteln. Ist es dem Notar oder Rechtsanwalt auf Grund seiner technischen Voraussetzungen zumutbar, so hat er die Anmeldung elektronisch zu übermitteln. Ist über den in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Rechtsvorgang eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Die über den Rechtsvorgang errichtete Urkunde ist nur über Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen; auf der Urkunde ist der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) anzugeben. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Übermittlung der elektronischen Anmeldung mit Verordnung näher zu regeln.

Gemäß § 1 Abs 2 Satz 1 FinanzOnlineVerordnung ist die automationsunterstützte Datenübertragung zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zur Verfügung stehen.

In FinanzOnline sind hinsichtlich Schenkungssteuer nur Anmeldungen und Selbstberechnungen möglich. Abgabenerklärungen sind im FinanzOnline hinsichtlich Schenkungssteuer nicht vorgesehen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der vertragserrichtende Notar keine Selbstberechnung gemäß § 23 a ErbStG durchgeführt hat. Vielmehr hat er eine Anmeldung gemäß § 22 ErbStG über FinanzOnline abgegeben.

Aus der Tatsache, dass auf dem Ausdruck über die „Auskunft Geschäftsfall Schenkung“ folgende Textstellen

„Die Abgabenerklärung wurde beim zuständigen Finanzamt eingebracht, wo die weitere Bearbeitung erfolgt“

„Status Geschäftsfall: Abgabenerklärung angezeigt“

enthalten sind, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, da diese Meldungen erst angezeigt wurden, nachdem der vertragserrichtende Notar im FinanzOnline den Button „Anmeldung“ ausgewählt hat. Dieser ist daher nicht bereits bei Abgabe der Anmeldung in einen Irrtum über die Rechtsnatur der Anmeldung geführt worden. Dem vertragserrichtenden Notar ist zudem auf Grund seiner Ausbildung und seiner langjährigen Praxis zuzumuten, dass er den Inhalt des §§ 22 ff ErbStG und der FinanzOnlineVerordnung kennt und er daher weiß, dass über FinanzOnline im Bereich der Schenkungssteuer nur Selbstberechnungen bzw Anmeldungen, nicht aber Abgabenerklärungen möglich sind.

Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Wie sich aus dem Wortlaut des § 293 b BAO eindeutig ergibt, sind offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293 b BAO beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen übernommen sind. Anmeldungen gemäß § 22 ErbStG sind keine Abgabenerklärungen (Ritz BAO³ § 133 Tz 5, Dorazil/Taucher ErbStG § 22 V., Fellner ErbStG § 22 Tz 1).

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken wird die Berufungsführerin darauf aufmerksam gemacht, dass für Feststellungen einer allfälligen Verfassungswidrigkeit ausschließlich der Verfassungsgerichtshof zuständig ist.

Wenn dem Finanzamt seitens der Berufungsführerin unterstellt wird, dass das Finanzamt erst nach Verfristung sämtlicher übrigen Rechtsbehelfe, welche das Vorliegen einer Abgabenerklärung nicht voraussetzen, der Anmeldung die Qualifikation als Abgabenerklärung

abgesprochen habe, so ist sie darauf hinzuweisen, dass die Schenkungssteuerbescheide auf Grund der vom vertragserrichtenden Notar abgegebenen Erklärungen erklärungsgemäß ergangen sind und dass der Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO erst nach Ablauf der Berufungsfrist und der Frist nach § 299 BAO eingebracht wurde. Dem Finanzamt kann daher am Verstreichenlassen der Fristen kein Verschulden vorgeworfen werden. Die Berufungsführerin hat auch nicht dargetan, warum sie im Vertrauen auf die Qualifikation der Anmeldung als Abgabenerklärung nicht fristgerecht gegen die Schenkungssteuerbescheide berufen hat, bzw fristgerecht einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt hat. Auf Grund der Tatsache, dass der Steuerberater der Berufungsführerin erstmals am 18. Jänner 2007 das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht hat, dass die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 14 a ErbStG nicht angewendet wurde, ist davon auszugehen, dass erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses der Berufungsführerin der Fehler des vertragserrichtenden Notars entdeckt worden war und dass die Fristen der oa Rechtsmittel nicht im Vertrauen auf die Berichtigungsmöglichkeit des § 293 b BAO nicht gewahrt wurden.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Abweisungsbescheid vom 26. November 2007 verwiesen.

Da die Anmeldung keine Abgabenerklärung ist, scheidet eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO aus. Aber selbst wenn dem Berufungsbegehren gefolgt und die Anmeldung als Abgabenerklärung angesehen würde, wäre im folgenden Fall eine Bescheidberichtigung zu Lasten der Berufungsführerin durchzuführen, da im gegenständlichen Fall die Befreiung des § 15 Abs 1 Z 14 lit a BAO aus folgenden Gründen nicht anwendbar ist:

§ 15 Abs 1 Z 14 lit a und § 15 Abs 1 Z 14 a ErbStG lauten:

Steuerfrei bleiben außerdem

14. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an

a) inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,

14 a. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist; dies gilt auch für solche Zuwendungen in das Ausland, soweit Gegenseitigkeit besteht.

§ 15 Abs 1 Z 14 a ErbStG soll in Ergänzung zur Befreiung des § 15 Abs 1 Z 14 lit a ErbStG Zuwendungen im Sinne des § 4 ErbStG befreien, die ausschließlich und unmittelbar den begünstigten Zwecken gewidmet sind.

Eine Zweckzuwendung liegt vor, wenn jemandem Vermögen mit der Verpflichtung zugewendet wird, es nicht für eigene Zwecke und auch nicht für eine oder mehrere bestimmte Personen, sondern für einen unbestimmten Personenkreis zu verwenden (Fellner, ErbStG § 4 Tz 1). Die Zweckzuwendung verbietet es dem Beschwerter, das zugewendete Zweckvermögen für seine Zwecke zu verwenden; ihm kommt daher lediglich die Stellung eines Treuhänders zu. Die Zuwendung bezieht sich also auf einen Gegenstand, der dem mit der Ausführung der Zuwendung Beauftragten fremd ist. Wenn also eine Privatstiftung eine Zuwendung erhält, die zugleich ihrem satzungsmäßigen Zweck zu dienen bestimmt ist, so ist in einer solchen Zuwendung keine Zweckzuwendung iSd § 4 ErbStG, sondern eine direkte Zuwendung an die Privatstiftung zu erblicken, wie überhaupt Zweckzuwendungen zu verneinen sind, wenn die Zuwendung unter die §§ 2 und 3 fällt, weil solche Zuwendungen an bestimmte Personen erfolgen (Dorazil / Taucher, ErbStG § 4 Tz 2.4).

Im gegenständlichen Fall ist daher die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 14 a ErbStG nicht anwendbar.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 14 lit a ErbStG setzt voraus, dass die Geschenknehmerin ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Eine Körperschaft ist nicht schon dann gemeinnützig, mildtätig bzw kirchlich, wenn sie tatsächlich solche Zwecke verfolgt. Es kommt auch darauf an, dass sie eine Rechtsgrundlage besitzt, in der der steuerbegünstigte Zweck und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung verankert sind.

Die §§ 39 bis 43 BAO lauten:

„§ 39. Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

- 1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.*
- 2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.*
- 3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.*
- 4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.*
- 5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.*

§ 40. (1) Unmittelbare Förderung liegt vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, die sich auf die Zusammenfassung, insbesondere Leitung ihrer Unterverbände beschränkt, dient gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, wenn alle Unterverbände gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

§ 41. (1) Die Satzung der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

(2) Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

(3) Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft binnen einem Monat jenem Finanzamt bekanntzugeben, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.

§ 42. Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muß auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

§ 43. Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen."

§ 41 Abs. 2 BAO konkretisiert nun, wann eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 leg.cit. vorliegt. Eine Körperschaft kann eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen, wenn sie sicherstellt, dass nach Beendigung ihrer Tätigkeit – worunter auch ein Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks zu verstehen ist – das verbleibende Vermögen auch weiterhin steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt. Diese Sicherung kann nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Die Bestimmungen müssen daher so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten Zweck handelt, leicht möglich ist. Für den Fall der Änderung der Stiftungsurkunde ist der vorliegenden Stiftungsurkunde in Punkt XIX. 1. vereinbart:

„Solange die Stifter [...] leben und voll geschäftsfähig sind, kann die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde nur von ihnen gemeinsam geändert werden. Nach dem Ableben oder dem Verlust der vollen Geschäftsfähigkeit eines Stifters kann die Stiftungsurkunde und die

Stiftungszusatzurkunde vom verbleibenden Stifter geändert werden. Sie unterliegen dabei keinerlei Beschränkung."

Daraus ist geht klar hervor, dass die Stifter jederzeit die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde in jeder Richtung abändern können und sohin auch berechtigt sind die gemeinnützigen und mildtätigen Zwecke aufzugeben und durch eigennützige Zwecke zu ersetzen. Es ist daher nicht gesichert, dass das steuerbegünstigt angesammelte Vermögen ausschließlich für gemeinnützige und mildtätige Zwecke verwendet wird. Damit erfüllt sie aber nicht alle Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 iVm § 39 Z. 5 BAO. Bei den sogenannten Stichtagssteuern – zu den auch die Schenkungssteuer gehört – hat die Satzung den Erfordernissen des § 41 BAO gemäß § 43 BAO – ebenso wie die tatsächliche Geschäftsführung – im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld zu entsprechen, worunter sinnvollerweise der Zeitpunkt, in dem die Abgabenschuld entstünde, würden die Befreiungsbestimmungen nicht greifen, zu verstehen ist. Änderungen zu einem späteren Zeitpunkt haben deshalb keinen Einfluss mehr auf eine einmal erlangte Begünstigung, genauso wenig wie eine Änderung der Satzung nachträglich zu einer Begünstigung führen kann. Der Gesetzgeber hat es, wie die unmittelbar folgende Regelung des § 41 Abs. 3 BAO erkennen lässt, ganz offenbar in Kauf genommen, dass auch die in § 41 Abs. 2 BAO geforderten Satzungsbestimmungen letztlich abgeändert werden können, womit die Körperschaft bei späterer Erfüllung von Steuertatbeständen keine Begünstigung mehr erhielt. Für die Beurteilung der Steuerpflicht in einem konkreten Fall ist aber nur die Satzung in dem in § 43 BAO genannten Zeitpunkt maßgeblich. (VwGH vom 9.8.2001 98/16/0395).

Die vorgelegte Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde erfüllen daher nicht die an die Satzung einer begünstigten Körperschaft gestellten Anforderungen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 14. März 2008