



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, vertreten durch X, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 11. Mai 2006, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird mit 81.262,66 Euro festgesetzt.

Der mit dieser Entscheidung festgesetzte Mehrbetrag war bereits am 11. September 2006 fällig.

Der Satz „Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig“ entfällt.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom xy hat die B., gemäß Art. 552 ff. des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes eine Stiftung unter der Bezeichnung „C“ errichtet.

Frau XY hat mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom c die Liegenschaft z mit dem darauf errichteten Wohnhaus y, an die Stiftung B-, übertragen. Am d ist Frau XY verstorben.

Wie die Bw im Zuge des Erbschaftssteuerverfahrens vorbrachte, sollte die Stiftung aufgrund des Testaments vom e auch Alleinerbin nach der am d. verstorbenen XY sein.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 11. Mai 2006 setzte das Finanzamt A Erbschaftssteuer in Höhe von 15.828,98 Euro fest. Der Bemessung wurde der dreifache Einheitswert der Liegenschaft abzüglich aushaftender Darlehen zum Todestag zu Grunde gelegt.

Gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG kam der lineare Steuersatz von 5% zur Anwendung, wobei in der Begründung ausgeführt wurde, dass der begünstigte Steuersatz für Privatstiftungen nur für *inländische* Privatstiftungen zu gewähren sei.

Gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wurde ein Zuschlag von 3,5% vorgeschrieben, wobei der Zuschlag ebenfalls vom dreifachen Einheitswert abzüglich der Belastungen berechnet wurde.

Der Bescheid erging im Hinblick darauf, dass die genaue Höhe der aus dem Nachlass der Frau XY. übernommenen Vermögenswerte noch nicht feststand, vorläufig.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Die Berufungswerberin (Bw) wendet ein, gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG hätte ein begünstigter Steuersatz für Privatstiftungen von 2,5% zur Anwendung kommen müssen. Weiters hätte für das Grunderwerbsteueräquivalent die für gemeinnützige Privatstiftungen geltende Befreiungsbestimmung zur Anwendung kommen müssen. Inwieweit der Zuschlag gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG richtig vorgeschrieben worden sei, könne erst nach Abschluss der Verlassenschaft festgestellt werden, da sich insbesondere bei offenen Bankverbindlichkeiten noch Änderungen ergeben könnten.

Die gegenständliche gemeinnützige Privatstiftung sei im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen. Das Fürstentum Liechtenstein sei Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR). Daher seien für die Beurteilung der Rechtsbeziehungen zwischen Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein auch die gesetzlichen Bestimmungen des EWR, und zwar die vier Grundfreiheiten anzuwenden. Zudem bestehe ein generelles Diskriminierungsverbot. Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für Zuwendungen an ausländische Stiftungen bei Gewährung von Gegenseitigkeit sei nun mehr zwingend vorgeschrieben, da die bisher im letzten Satz des § 10 Abs. 4 enthaltene Ermessensbestimmung verfassungswidrig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.8.2006 wies das Finanzamt A die Berufung als unbegründet ab und setzte die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 38% des steuerpflichtigen Erwerbes und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 3,5% des steuerlich maßgeblichen Wertes der Grundstücke vorläufig fest, wobei der Zuschlag gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft ohne Abzug von Verbindlichkeiten berechnet wurde.

Das Finanzamt begründete, § 8 Abs. 3 ErbStG umschreibe zwar nicht den Begriff "inländische juristische Person", lasse aber seine Bestimmung aus § 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG zu. Demnach würden juristische Personen und Personenvereinigungen sowie Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen dann als Inländer iSd ErbStG gelten, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hätten. Das ErbStG differenziere nicht nach dem Kriterium der Staatsangehörigkeit, sondern nach den für beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht maßgeblichen Kriterien. Eine solche Differenzierung verstoße aber nicht gegen zwischenstaatliche Gleichbehandlungsgebote (VwGH vom 28.1.1980, 1430/78). Gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG betrage die Steuer für Zuwendungen an nicht unter lit a fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 v.H. Unter einer Privatstiftung seien nur solche Stiftungen zu verstehen, die nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz errichtet worden seien. Auf eine liechtensteinische Stiftung treffe dies nicht zu, weshalb sich die auf Privatstiftungen beziehenden Bestimmungen des ErbStG auf eine liechtensteinische Stiftung nicht beziehen könnten (BMF vom 13.12.1993, ecolex 1994, 433). Nach § 1 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) müsse eine Privatstiftung ihren Sitz im Inland haben. Deshalb seien alle Bestimmungen des ErbStG 1955, die auf Privatstiftungen Bezug nehmen würden (wie zum Beispiel der lineare Steuersatz von 5% nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955) für Stiftungen, die ihren Sitz im Ausland hätten, nicht anzuwenden (Stiftungssteuerrichtlinien, RZ 306).

Es sei daher weder der begünstigte Steuersatz gemäß § 8 Abs. 3 lit. a) noch der lineare Steuersatz des § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG anwendbar. Vielmehr sei für den gegenständlichen Erwerb die Steuer laut Tarif des § 8 Abs. 1 ErbStG zu berechnen (Steuerklasse V).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sei der Grundstückserwerb von Todes wegen im Sinne des ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. § 8 Abs. 4 ErbStG sehe als Äquivalent für diese Abgabebefreiung einen Zuschlag zur bzw. eine Erhöhung der Erbschaftsteuer vor. Bemessungsgrundlage für diesen „Zuschlag“ sei der Wert der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke, das sei gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG der dreifache Einheitswert.

Da der Erwerb der Liegenschaft einen Erwerb von Todes wegen darstelle, seien die auf der Liegenschaft lastenden Hypotheken mit dem per Todestag aushaftenden Betrag zu passivieren und vom Erwerb in Abzug zu bringen. Keinen Einfluss hätten diese Verbindlichkeiten jedoch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den "Zuschlag" gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG. Dieser Zuschlag sei daher vom vollen dreifachen Einheitswert zu berechnen (Anmerkung: lediglich bei einer gemischten Schenkung würde der Zuschlag nur vom unentgeltlichen Teil erhoben, dafür wäre aber von der Gegenleistung Grunderwerbsteuer zu entrichten).

Eine Befreiungsbestimmung für das Grunderwerbsteueräquivalent sei im Erbschaftsteuergesetz nicht vorgesehen.

Aus all diesen Gründen sei die Berufung abzuweisen und die Erbschaftsteuer wie im Spruch der Berufungsvorentscheidung angeführt, neu zu berechnen und festzusetzen gewesen.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird eingewendet, die Erstbehörde habe im Wege einer Entscheidung gemäß § 276 BAO unrichtig die Erbschaftssteuer nunmehr mit 81.262,66 Euro vorgeschrieben.

Die Erbschaftssteuer sei ohne Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens und ohne Aufhebung des Erstbescheides willkürlich neu festgesetzt worden. Neue Tatsachen und Beweismittel seien nicht hervorgekommen. Diese Vorgangsweise verstoße gegen Treu und Glauben.

Die Behörde habe nunmehr die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG unter Anwendung der Steuerklasse V mit 38% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 186.178,00 Euro, das ergebe 70.747,64 Euro, errechnet.

Zusätzlich sei das Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von einer Bemessungsgrundlage vom 300.429,00 Euro, das seien 10.515,02 Euro, bestimmt worden. Das ergebe einen Mehrbetrag von 3.994,94 Euro. Diese Vorgangsweise sei gesetzwidrig und unbegründet.

Nach dem Gesetzeswortlaut treffe es nicht zu, dass die im Erbschaftsteuergesetz 1955 erwähnten Privatstiftungen lediglich jene nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz seien. Auf Grund EU-rechtlicher Bestimmungen seien die im Erbschaftsteuergesetz für Privatstiftungen normierten Begünstigungen auch für die gegenständliche gemeinnützige liechtensteinische Privatstiftung anzuwenden. Die von der erkennenden Behörde zitierten Stiftungsrichtlinien 2001 seien auf vorliegenden Fall unrichtig angewendet worden. Sie stellten lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Stiftungen dar, seien jedoch nicht rechtsverbindlich. Aus der gesetzlichen Verpflichtung, dass eine Privatstiftung gemäß §1 Abs.1 PSG ihren Sitz im Inland haben müsse könne nicht geschlossen werden, dass für eine Privatstiftung nach liechtensteinischem Recht die Begünstigungen für Privatstiftungen dem Erbschaftsteuergesetz nicht zugänglich wären. Eine derartige Auslegung widerspräche den im EU-Vertrag bestimmten Grundfreiheiten. Mit Stiftungen die ihren Sitz im Ausland hätten könnten daher nur jene gemeint sein, die ihren Sitz im EU-Ausland hätten. Da es sich um eine gemeinnützige Stiftung handle, hätte gemäß § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG der begünstigte Steuersatz von 2,5 % angewendet werden müssen.

Weiters wendet die Bw ein es sei unrichtig, dass die Verbindlichkeiten auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 4 ErbStG keinen Einfluss hätten. Da die Stiftung als Schenkungsnehmerin voraussichtlich die auf der Liegenschaft haftenden Hypotheken werde übernehmen müssen, seien die Verbindlichkeiten in Abzug zu bringen.

Aufgrund eines anhängigen Erbrechtsstreites setzte die h. o. Behörde die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO bis zu dessen Beendigung aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Verböserung mit Berufungsvorentscheidung

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung - nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen – durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hie bei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Die Entscheidungsbefugnis bei Berufungsvorentscheidungen umfasst auch die Abänderung des angefochtenen Bescheides. Die Abänderungsbefugnis ist durch das Berufungsbegehren nicht begrenzt. Eine „Verböserung“ innerhalb der Sache selbst ist zulässig (VwGH 15. 3. 2001, 2000/16/0082, in Ritz³, Kommentar zu BAO, § 276, Tz 7).

2.) Zur Bemessung

Im Zuge des Berufungsverfahrens nahm die h. o. Behörde Einsicht in den Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes ab, Zahl. Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens ergab sich letztendlich, dass nicht die Bw sondern Frau L auf Grund des Testamentes vom cd Alleinerbin nach XY ist. Frau S. wurde mit Beschluss vom ef als Alleinerbin festgestellt. Vorliegendes Verfahren hat sich somit lediglich auf die Schenkung auf den Todesfall zu beziehen.

Aufgrund des Schenkungsvertrages vom c., der (Sterbe-)Urkunde vom gh und der Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes vom ij zu obiger Erfassungsnummer wurde das Eigentumsrecht für die Berufungswerberin im Grundbuch vorgemerkt.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) in der im Berufungsfall maßgebenden Fassung vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof, BGBl. I 2007/9 ab 1. 8. 2008, unterlagen Schenkungen auf den Todesfall der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG beträgt die Steuer von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an

inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen oder Religionsgesellschaften 2,5 v. H. und gemäß lit. b von Zuwendungen an nicht unter lit. a fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 v. H., ist der Stifter eine Privatstiftung 2,5 v. H., jeweils ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen.

Das heißt, grundsätzlich beträgt der Steuersatz für Zuwendungen des Stifters an die Privatstiftung anlässlich der Gründung der Stiftung oder im Wege von Nachstiftungen unabhängig von der Höhe der Zuwendung 5%. Ist der Stifter selber eine Privatstiftung, beträgt der lineare Steuersatz 2,5% (§ 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955). Für Zustiftungen dritter Personen (§ 3 Abs. 4 PSG) steht der lineare Steuersatz nicht zu. Verfolgt die Privatstiftung gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke, ist sowohl für unentgeltliche Zuwendungen des Stifters, als auch für unentgeltliche Zuwendung dritter Personen ein begünstigter Steuersatz von 2,5% anzuwenden (§ 8 Abs. 3 lit. a ErbStG 1955).

Werden der Privatstiftung inländische Grundstücke übertragen, erhöht sich die nach § 8 Abs. 3 ErbStG 1955 (bzw. § 8 Abs. 1 ErbStG 1955) berechnete Steuer um 3,5% des Wertes des durch die Zuwendung erworbenen Grundstückes (vgl. Stiftungsrichtlinien 2001 – 11.2.4 Steuersatz Rz 287 – 290).

Nach § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG idFd Art 15 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142, beträgt die Steuer bei Zuwendungen an die hier genannten juristischen Personen, die an sich in die Steuerklasse V fallen, ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung 2,5 v. H. Nach der zitierten Gesetzesstelle sind zunächst Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, begünstigt. Zu den juristischen Personen des privaten Rechts zählen insbesondere die Gesellschaften im weiteren Sinn (AG, GmbH, Genossenschaft), die Vereine und die Sachgesamtheiten der Stiftungen und Fonds.

Stiftungen sind durch eine Anordnung des Stifters dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträge der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen (§ 2 Abs. 1 Bundes- Stiftungs- und Fonds- Gesetz, BGBl. 1975/11).

Voraussetzung für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf Zuwendungen an juristische Personen ist zunächst, dass es sich dabei um eine inländische Person handelt. Diese Voraussetzung ist davon unberührt geblieben, dass durch das AbgÄG 1997, BGBl. 1998/9, die im § 34 Abs. 1 BAO bis dahin enthaltene Voraussetzung der überwiegenden Förderung im Bundesgebiet entfallen ist. § 27 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort haben, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen

bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, definiert § 8 Abs. 3 ErbStG zwar nicht den Begriff der „inländischen juristischen Person“, jedoch lässt sich der Begriff aus § 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG herleiten. Demnach gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes juristische Personen und Personenvereinigungen, sowie Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Es ist durchaus naheliegend, die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes im Sinne einer systematischen Interpretation aus dem Gesetz selbst in seinem Zusammenhang abzuleiten.

Fellner¹⁰, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG Rz 9, führt hie zu aus, das Gesetz differenziere nicht nach dem Kriterium der Staatsangehörigkeit sondern nach den für die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht maßgeblichen Kriterien. Eine solche Differenzierung verstoße nicht gegen zwischenstaatliche Gleichbehandlungsgebote.

Auf Grund des Art VII Privatstiftungsgesetz, BGBl. 1993/694 (PSG), wurde in § 8 Abs. 3 ErbStG eine lit. b eingefügt. Durch Art. 15 Z 1 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, wurde § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG geändert. Nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG idF des ab 1. September 1993 anzuwendenden Art VIII PSG, BGBl. 1993/694, betrug der ermäßigte Steuersatz für Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst 2,5 v H. Mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2001 wurde der Steuersatz für solche Zuwendungen durch Art 15 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, auf 5 v H. erhöht, sofern die Privatstiftung keine gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke (vgl. § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG) verfolgt. Handelt es sich beim Stifter selbst um eine Privatstiftung, beträgt der Steuersatz (auch für Zuwendungen nach dem 1. Jänner 2001) 2,5 v H. (Fellner¹⁰, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG Rz 26).

Damit muss eine Orientierung daran erfolgen, was unter einer Privatstiftung im Sinne dieses Gesetzes zu verstehen ist. Gemäß § 1 Abs. 1 PSG ist die Privatstiftung im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Unter einer Privatstiftung sind nur solche Stiftungen zu verstehen, die nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz errichtet worden sind. Dies trifft auf eine liechtensteinische Stiftung nicht zu, weshalb sich die auf Privatstiftungen beziehenden Bestimmungen des ErbStG auf eine liechtensteinische Stiftung nicht beziehen können

(Fellner¹⁰, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG Rz 26).

Somit können – wie die Amtspartei zutreffend ausgeführt hat – weder § 8 Abs. 3 lit. a noch lit. b ErbStG zur Anwendung kommen.

Hinsichtlich § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG ist darüber hinaus folgendes zu sagen:

Gemäß § 34 BAO in der maßgeblichen Fassung sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzung geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung *ausschließlich* und *unmittelbar* der Förderung der genannten Zwecke dient. Gemäß § 39 Z 1 BAO liegt ausschließliche Förderung vor, wenn die Körperschaft - abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken - keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Gemäß Z 5 darf das Vermögen der Körperschaft bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes, 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.

Nach § 40 BAO liegt eine *unmittelbare Förderung* 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.

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

Gemäß Art. 3 der Statuten der Stiftung ist Zweck der Stiftung Zuwendungen an die Stiftungsbegünstigten gemäß Beistatut.

Gemäß Art. 1 Beistatut ist Frau XY Erstbegünstigte der Stiftung. Ihr stehen zu Lebzeiten alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag alleine zu. Gemäß Art. 2 Beistatut hat der Stiftungsrat nach dem Tode der Frau XY das Stiftungsvermögen, insbesondere die streitgegenständliche Liegenschaft mit dem darauf errichteten Wohnhaus zu erhalten. Er ist verpflichtet, diesbezüglich alle notwendigen und nützlichen Maßnahmen zu ergreifen. Nach Art. 3 Beistatut sind Zweitbegünstigte nach dem Tod von XY die vom Stiftungsrat jeweils auszuwählenden und zu benennenden Tierschutzeinrichtungen. Nach Art. 4 Beistatut liegt es im freien Ermessen des Stiftungsrates zu bestimmen, an welche Tierschutzeinrichtungen und in welchen Beträgen der Ertrag des Stiftungsvermögens ausbezahlt wird. Jedoch ist der Stiftungsrat verpflichtet, alljährlich den gesamten jährlichen Ertrag des Stiftungsvermögens zur Auszahlung zu bringen, soweit keine gesetzlichen Beschränkungen bestehen. Gemäß Art. 12 Z 2 des Statutes allerdings ist die Ausschüttung an den oder die bezeichneten Begünstigten, wie auch der Zeitpunkt und das Ausmaß der Ausschüttung dem Stiftungsrat anheimgestellt. Der Stiftungsrat hat aber keine irgendwie gearteten Verpflichtungen, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes eine Ausschüttung vorzunehmen, vielmehr kann er die Erträge akkumulieren wie es ihm gut erscheint.

Nach Art. 17 Z 1 des Statutes beschließt der Stiftungsrat über die Liquidation der Stiftung im Rahmen dieser Statuten, eventueller Beistatuten oder Reglemente. Die Liquidation im Falle der Auflösung der Stiftung erfolgt nach den gesetzlichen Vorschriften.

Den oben angeführten Bestimmungen zufolge kann nicht davon gesprochen werden, dass die Stiftung den begünstigten Zweck *ausschließlich* verfolgt, da die Verwaltung der streitgegenständlichen Liegenschaft – wie auch den Verlassenschaftsakt zu entnehmen ist – erheblichen Aufwand erfordert. Von völlig untergeordneten Nebenzwecken kann hier keine Rede sein.

Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Stiftung den begünstigten Zweck *unmittelbar bzw. selbst* im Sinne vorangeführter Bestimmungen erfüllt. Vielmehr *kann* der Stiftungsrat „*Vermögen und Ertrag der Stiftung jederzeit ganz oder teilweise nach seinem Gutdünken dem einen oder anderen der Begünstigten oder mehreren zuwenden*“ (Art. 12 Z 1 des Statutes). Diese ausgesprochen „*schwammige*“ Formulierung lässt eine dezidierte Überprüfung der Mittelverwendung nicht zu. Das gleiche gilt bei Auflösung der Stiftung, wonach die Liquidation im Falle der Auflösung der Stiftung „*nach den gesetzlichen Vorschriften*“ erfolgt.

Zu § 8 Abs. 4 ErbStG

Die sich nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 des § 8 ErbStG ergebende Steuer erhöht sich gemäß Abs. 4 lit. b bei anderen Personen um 3,5 % des „Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.“

Bemessungsgrundlage des Steigerungsbetrages nach § 8 Abs. 4 ErbStG ist der *Wert* der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2000 entstanden ist, das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (vgl. Fellner¹⁰, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG Rz 43a).

§ 8 ErbStG sieht bei Zuwendungen von Grundstücken in Abs. 4 eine Erhöhung der sich nach dem Tarif des § 8 Abs. 1 und 2 ErbStG ergebenden Steuer vor und gestaltet diesen Zuschlag in Abs. 5 als Mindeststeuer, die auch dann zu entrichten ist, wenn sich im Übrigen eine Erbschaftssteuerschuld nicht ergibt (VfGH 24.9. 2003, B 706/00 in Fellner s. o., § 8, Rz 46). Nach § 8 Abs. 5 stellt sich somit der im Abs. 4 umschriebene Erhöhungsbetrag als Mindeststeuer dar, die jedenfalls zu erheben ist, auch wenn die Zuwendung infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil frei bleibt (VwGH 24. 6. 1982, 81/15/0119, in Fellner s. o., § 8, Rz 46).

Verbindlichkeiten, wie etwa auf Liegenschaften haftende Hypotheken, haben daher auf die „Mindeststeuer“ - wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt - keinen Einfluss. Dies gilt auch für die Steuerfestsetzung nach § 8 Abs. 4 ErbStG.

Die Steuerfestsetzung hat nach dem oben Gesagten wie in der Berufungsvorentscheidung durchgeführt zu erfolgen:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (StKI V) 38 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 186.178,00 Euro	70.747,64 Euro
Zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 300.429,00 Euro	<u>10.515,02 Euro</u>
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	81.262,66 Euro
<u>Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:</u>	
Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	300.429,51 Euro

Darlehen	- 114.140,76 Euro
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	<u>-110,00 Euro</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	186.178,75 Euro

Die Vorläufigkeit des Bescheides hat zu entfallen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Dezember 2012