

## Reduzierter Zuschlag gemäß § 8 Abs 4 lit. a EStG beim Grunderwerbsteueräquivalent bei Nachstiftungen?

1. Ist bei einer Zuwendung an eine Privatstiftung (Familienstiftung) im Rahmen einer Nachstiftung, welche mit dem fixen Steuersatz gemäß § 8 Abs 3 lit. b ErbStG versteuert wurde, bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents ein Durchgriff auf das Verwandtschaftsverhältnis im Sinne des § 7 Abs 2 leg.cit. und Gewährung des reduzierten Zuschlages gemäß § 8 Abs 4 lit. a möglich?
2. Eine "Mischvariante", nämlich bei Besteuerung der Zuwendung unter Annahme eines Erwerbsvorganges an die Privatstiftung einen fixen Steuersatz gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG heranzuziehen, bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents jedoch einen Erwerbsvorgang an den nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten im Sinne des § 7 Abs 2 leg.cit. unterstellen zu wollen und so in die Begünstigung des reduzierten Zuschlages von 2 % zu gelangen, würde dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges und der Identität des Zuwender-Empfänger-Verhältnisses widersprechen und bedeuten, für ein und denselben Erwerbsvorgang zwei unterschiedliche Erwerber, nämlich einmal die Privatstiftung und, zum Zweck der Ermittlung des Zuschlages, den entferntest Berechtigten anzunehmen.

§§ 3 Abs. 1 Z 7, 7 Abs. 1, Abs. 2, 8 Abs. 1, Abs. 3 lit. b und c, Abs. 4 lit. a und b ErbStG 1955

UFS 23.07.2008, RV/0012-S/07

### Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006 wurde die V-Privatstiftung, die Berufungswerberin, errichtet. Gemäß Punkt III. der Stiftungsurkunde ist Stiftungszweck die Anlage, die Verwaltung sowie die Vermehrung des Vermögens der Stiftung und die Vornahme von Zuweisungen an die Begünstigten; insbesondere die Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhalts, die Altersversorgung sowie die wirtschaftliche Förderung der Begünstigten im weitesten Sinne.

In der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Stiftungszusatzurkunde selbigen Datums ist unter Punkt I. geregelt, wer Begünstigter der Stiftung ist. Demnach sind die Stifter WV und KV zu Lebzeiten zu gleichen Teilen Begünstigte der Stiftung. Nach dem Ableben des ersten der oben genannten Erstbegünstigten bleibt der verbleibende Erstbegünstigte alleine begünstigt. Nach dem Ableben auch des verbleibenden oben genannten Erstbegünstigten sind deren beider Kinder Begünstigte der Stiftung.

Nach dem Ableben dieser genannten Begünstigten gilt folgendes: „Der Anteil eines verstorbenen Begünstigten geht auf deren Nachkommen über (sowohl leibliche als auch Adoptivkinder). Im Falle mehrerer Nachkommen kann der Begünstigte durch letztwillige Verfügung regeln, wer seiner Kinder seine Begünstigtenposition erhält. Die Bestimmung mehrerer Nachkommen ist auch zu ungleichen Teilen zulässig.“

Für den Fall keiner oder einer unwirksamen Bestimmung gelten alle Nachkommen zu gleichen Teilen begünstigt. Sind zum Zeitpunkt des Ablebens eines oben genannten Begünstigten keine Nachkommen vorhanden, geht die Begünstigung anteilig nach Köpfen auf die übrigen zu diesem Zeitpunkt begünstigten Personen über.

Ist auch auf diese Weise keine begünstigte Person mehr feststellbar, ist eine Bestimmung eines familienfremden Begünstigten mittels letztwilliger Verfügung durch den letzten Begünstigten zulässig und wirksam. Für nachfolgende Generationen gilt die oben dargestellte Regelung sinngemäß.

Zuweisungen an weitere (auch familienfremde) Begünstigte können entsprechend der Bestimmungen der Stiftungsurkunde jederzeit durch den Familienbeirat jedoch nur einstimmig und nicht aus der Substanz sondern lediglich aus Erträgen vorgenommen werden“.

Mit notarieller Nachstiftungserklärung vom 28. Juli 2006 widmen die Stifter KV und WV der Berufungswerberin Liegenschaften. Als Gegenleistung übernimmt die Berufungswerberin die unter Punkt Fünftens angeführten per 30. Juni 2006 aushaftenden Darlehen, ein auf zwei der übergebenen Liegenschaften sichergestelltes Wohnungsrecht bzw. Fruchtgenussrecht zu Gunsten von WA und die Verpflichtung, bei allfälligen Betriebsprüfungen hinsichtlich der gestifteten Liegenschaften auftretenden Verbindlichkeiten der beiden Stifter diese unter Schad- u. Klagloshaltung der Stifter zu begleichen.

Hinsichtlich des Erwerbsvorganges von Seiten des Stifters KV wurde Grunderwerbsteuer basierend auf einer Bemessungsgrundlage in Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten lt. Punkt 5.a des Nachstiftungsvertrages vorgeschrieben.

Bezüglich der Vermögenswidmung der Stifterin WV wurde der Berufungswerberin einerseits Grunderwerbsteuer von den übernommenen Verbindlichkeiten lt. Punkt 5. a des Nachstiftungsvertrages sowie vom kapitalisierten Wert des Wohnungs- u. Fruchtgenussrechtes vorgeschrieben. Vom dreifachen Einheitswert der seitens der Stifterin WV übergebenen Liegenschaften abzüglich der seitens der Berufungswerberin übernommenen Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung wurde mit Bescheid vom 19. Oktober 2006 Schenkungssteuer festgesetzt. Auf die lt. Schenkungssteuerbescheid errechnete Bemessungsgrundlage in Höhe von Euro 1.719.707,12 abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von Euro 110,00 wurde der fixe Steuersatz von 5 %

gemäß § 8 Abs. 3 lit b ErbStG angewendet und zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG das Grunderwerbsteueräquivalent von 3,5 % des steuerlich maßgeblichen Wertes der Grundstücke in Höhe von Euro 1.719.707,00 (im Betrag von Euro 60.189,75) festgesetzt. Gegen den berufungsgegenständlichen Schenkungssteuerbescheid vom 19. Oktober 2006 wurde fristgerecht Berufung eingelegt und beantragt, die Schenkungssteuer möge gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 2 % angesetzt werden. Dies mit dem Hinweis, dass bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG auf 2 % reduzieren würde, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stünden (Stiftungsrichtlinien Rz 290). Da im vorliegenden Fall Begünstigte nur der Ehegatte und nach Ableben der beiden Gatten die Kinder wären, lägen die Voraussetzungen für den begünstigten Steuersatz vor.

In der das Berufungsbegehren abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2006 wurde begründend ausgeführt, dass sich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG die Steuer nach § 8 Abs. 1, Abs. 2 und Abs.3 bei Zuwendungen an Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 % und an andere Personen um 3,5 % des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke erhöhe. Da die erwerbende Privatstiftung nicht dem Personenkreis des § 8 Abs. 4 lit a ErbStG angehöre, erhöhe sich die Steuer um 3,5 % des Wertes der zugewendeten Liegenschaft. Die in der Berufung dargestellte Rechtsansicht, wonach beim Erwerb durch eine Familienstiftung, bei der alle Begünstigten in einem nahestehenden Verwandtschaftsverhältnis zum Stifter stünden, der Steuersatz nach § 8 Abs. 4 lit a ErbStG in Höhe von 2 % anzusetzen wäre, fände im Wortlaut der zitierten Bestimmung keine Deckung.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpfte die Berufungswerberin hinsichtlich der Vorschreibung der Schenkungssteuer erneut die Festsetzung des Grunderwerbsteueräquivalents gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 3,5 % und bezog sich insbesondere auf die Stiftungsrichtlinien 2001. Danach würde in Rz 290 ausgeführt, dass sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG auf 2 % reduziere, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stünden, das wären im Gegenstandsfall lt. Stiftungsurkunde die beiden Stifter selbst, nämlich KV und WV, die zu den übrigen Stiftern die Elternteile wären. Die Stiftungsrichtlinien stellten in diesem Fall eine logische Interpretation des Gesetzes dar, da der Zweck der Familienstiftung jener sei, Vermögen zusammen zu halten, nicht zu zerstreuen, eben in der Familie zu halten. Deshalb sei die steuerliche Konsequenz auch die, den ermäßigten Steuersatz von 2 %, wie eben bei Familienerbfolgen in der geraden Linie, anzuwenden. Das Grunderwerbsteueräquivalent stelle eine Ersatzabgabe dar, da in Folge der unentgeltlichen Vermögensübertragung mangels Grunderwerbsteuerpflichtiger Gegenleistung keine Grunderwerbsteuer anfällt.

Die Stiftungssteuerrichtlinien 2001, welche ab der Veranlagung 2001 generell anzuwenden seien, stellten einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Stiftungen dar und wären ein Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis. Nach Ansicht der Berufungswerberin dienten sie der Auslegung und der Interpretation des Gesetzes im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise. Die Richtlinien, welche de facto die verlaubliche Meinung des Ministeriums darstellten, hätten einen sehr weiten Anwendungsbereich. Deshalb könne ein Steuerpflichtiger bzw. dessen Berater nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auf die Richtigkeit des Inhalts der Richtlinien vertrauen.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die für den gegenständlichen Berufungsfall maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften lauten:

§ 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG: „Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden“

§ 7 Abs. 1: „Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser werden die folgenden fünf Steuerklassen unterschieden“ (mit dort näher angeführten Steuerklassen I - V).

§ 7 Abs. 2: „Im Falle des § 3 Abs. 1 Z 8 gilt als Geschenkgeber der zuletzt Berechtigte;

In den Fällen des § 2 Abs 2 Z 1 u. § 3 Abs 1 Z 7 ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist“.

§ 8 Abs. 1: „Die Steuer beträgt bei Erwerben (mit dort angeführter Tabelle). v.H. des Erwerbes“

§ 8 Abs. 3: „die Steuer beträgt ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen:

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. 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; Umstände die zur Nacherhebung der Steuer führen, sind innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen;

lit c: abweichend von lit b kann für Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung (§ 7 Abs. 2) nach Wahl eines Steuerschuldners die Steuer stattdessen nach dem maßgeblichen Steuersatz des § 8 Abs. 1 berechnet werden“.

Abs. 4: „die sich nach dem Abs 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen

lit a) an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 v. H.

lit b) an andere Personen um 3,5 v. H.

des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke“.

Im Gegenstandsfall erfolgte die Besteuerung der Zuwendung an die Privatstiftung gemäß § 8 Abs. 3 lit b ErbStG mit dem fixen Steuersatz von 5 % zuzüglich des Grunderwerbsteuer-äquivalents gemäß § 8 Abs. 4 lit b in Höhe von 3,5 % des Wertes der durch

diese Zuwendung erworbenen Grundstücke. Die Berufungswerberin beehrt nun unter Verweis auf § 7 Abs. 2 leg cit die Anwendung des 2 % Grunderwerbsteueräquivalents gemäß § 8 Abs. 4 lit a mit der Begründung, dass es sich im Gegenstandsfall um eine Familienstiftung handle und daher das in § 7 Abs. 2 näher definierte Verwandtschaftsverhältnis für den maßgeblichen Steuersatz des Zuschlages relevant sei.

Tatbestandsvoraussetzung für die grundsätzliche Anwendung des § 7 Abs. 2 ist das Vorliegen eines Erwerbsvorganges im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG sowie einer Familienstiftung. § 3 Abs. 1 Z 7 knüpft an das Vorliegen eines Stiftungsgeschäftes als einer einseitigen nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung, die auf die Errichtung einer selbständigen Stiftung gerichtet ist, an. Genau diese Funktion erfüllt auch die Stiftungserklärung im Sinne des § 9 Privatstiftungsgesetz (PSG) bei Privatstiftungen (vgl *Robert Briem/Eduard Lechner*, „Zuwendungen an Privatstiftungen aus steuerrechtlicher Sicht“, in Csoklich/Müller/Gröhs /Helbich, hrsg. von Peter Csoklich, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Seite 82 ff).

Nur solche Vermögenswerte, die der Stiftung bereits im Rahmen der Stiftungserklärung zugewendet werden, also Bestandteil der Stiftungserklärung (sei es der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde) sind, werden der Stiftung "aufgrund eines Stiftungsgeschäftes" zugewendet. Nachträgliche Zuwendungen des Stifters an eine bereits errichtete und eingetragene Privatstiftung, die außerhalb einer Stiftungserklärung erfolgen, sowie Zustiftungen Dritter, fallen hingegen nicht unter den Stiftungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG.

Im Gegenstandsfall haben sich die Stifter gemäß Punkt IX. der Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006 im Sinne des § 33 Abs. 2 PSG die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten. Im Rahmen der berufungsgegenständlichen Nachstiftungserklärung vom 28. Juli 2006 machen die Stifter von diesem Recht Gebrauch. Es handelt sich dabei um ein Stiftungsgeschäft im Sinne der obigen Ausführungen zu § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG.

Die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 2 ErbStG setzt zudem das Vorliegen einer Familienstiftung voraus. Dabei handelt es sich nach dem Gesetzestext um eine Stiftung, welche wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmten Familien gemacht ist. Nach *Dora-zil/Taucher* ErbStG, 4. Auflage (2001) § 7 Anm 8.12 liegt eine Familienstiftung jedenfalls dann vor, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind, aber auch dann, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Der Stiftungszweck definiert sich im Gegenstandsfall gem. Punkt III. der Stiftungsurkunde in der Verwaltung sowie der Vermehrung des Vermögens der Stiftung und der Vornahme von Zuweisungen an die Begünstigten; insbesondere die Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhalts, die Altersversorgung sowie die wirtschaftliche Förderung der Begünstigten im weitesten Sinne. Die lt. Punkt V. der Stiftungsurkunde vom Familienbeirat zu bestimmenden Begünstigten sind lt. Stiftungszusatzurkunde vom 28. Juli 2006 die Stifter WV und KV sowie nach deren Ableben ihre Nachkommen in direkter Linie.

Auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 Abs. 2 im Gegenstandsfall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vorliegen, ist dennoch ein „Durchgriff des Verwandtschaftsverhältnisses“ im Hinblick auf die Anwendbarkeit des § 8 Abs. 4 lit a nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht gegeben.

Dies mit folgender Begründung

Die Berufungswerberin zitiert *Nikolaus Arnold*, Errichtung von und Zuwendungen an Privatstiftungen in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht, Rz II/65, worin zur Frage, ob es sich bei § 7 Abs. 2 zweiter Halbsatz ErbStG ausschließlich um ein Steuerklassenprivileg oder um eine generelle Fiktion eines Verwandtschaftsverhältnisses handelt, Folgendes ausgeführt wird:

#### „ii.b.7. Steuerklassenprivileg oder Fiktion eines Verwandtschaftsverhältnisses?“

Diese Differenzierung kann bei Familienstiftungen durchaus zu unterschiedlichen Rechtsfolgen im Bereich der **Freibeträge** (§ 14 ErbStG), die ausschließlich auf die Steuerklasse abstellen, der **Steuerbefreiungen**), die teilweise auf die Steuerklasse und teilweise auf ein Verwandtschaftsverhältnis Bezug nehmen und des **Grunderwerbsteueräquivalents**), das einen ermäßigten Satz bei Zuwendungen an bestimmte Verwandte vorsieht, führen. Soweit ersichtlich haben sich in der österreichischen Literatur mit dieser Frage bisher nur *Briem/Lechner* (in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch, 92 Fn 99, 98 Fn 120) auseinander gesetzt. Die genannten Autoren sehen in § 7 Abs 2 zweiter Halbsatz ausschließlich ein Steuerklassenprivileg und folgern daraus, dass das ermäßigte Grunderwerbsteueräquivalent und bestimmte Befreiungsbestimmungen, die auf ein Verwandtschaftsverhältnis abstellen, auf Familienstiftungen keine Anwendung finden. Diese Ansicht hat die Judikatur des BFH (25.11.1992, II R 77/90, BStBl II 1993, 238) auf ihrer Seite, wonach die Regelung des (vergleichbaren) § 15 Abs 2 zweiter Satz dErbStG auf die Bestimmung der anzuwendenden Steuerklasse beschränkt sei. Dies ergebe sich aus der systematischen Stellung der Vorschrift im Gesetz im Abschnitt "Berechnung der Steuer". Die deutschen Literaturmeinungen zu dieser Frage sind uneinheitlich. *Kapp/Ebeling*, dErbStG<sup>12</sup>, § 15 Tz 65 f bzw *Meinke*, dErbStG<sup>14</sup>, § 15 Tz 19 ff geben die BFH-Entscheidung im Wesentlichen wertungsneutral bis zustimmend (allerdings ohne nähere Auseinandersetzung) wieder. *Troll/Gebel/Jülicher* (dErbStG<sup>3</sup>, § 15 Tz 119) sieht diese Beschränkung als zu eng an. Bereits nach dem Wortlaut der Regelung fingiere diese generell ein völlig anderes Zuwender-Empfänger-Verhältnis. Der genannte Autor geht daher davon aus, dass diese Regelung eine umfassende Neubestimmung der am steuerpflichtigen Vermögensübergang beteiligten Personen sei und daher auch für alle anderen Bereiche Geltung habe (vgl auch *Jülicher*, StuW 1999, 363, 369 ff).

Nach **eigener Ansicht** sprechen die besseren Argumente dafür, als generelle Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses (bzw des Zuwender-Empfänger-Verhältnisses) anzusehen. steht nicht generell unter der Überschrift "Steuerklassen" (soweit sich eine derartige Überschrift in einigen Kommentierungen bzw Zusammenfassungen des Geset-

zestextes findet, entspricht sie nicht der Gesetzeslage). Für das österreichische Recht kann das Argument des BFH, diese Vorschrift finde sich im Gesetz im Abschnitt "Berechnung der Steuer", gleichfalls nicht greifen, da Teil I Abschnitt 3 des ErbStG "Berechnung der Steuer" die , nicht aber § 7 umfasst. Abgesehen davon, dass der Wortlaut des sich nicht auf eine bloße Berechnung der Steuerklasse reduzieren lässt, spricht er ganz generell von der "Berechnung der Steuer" (und nicht etwa der Steuerklasse oder des Steuersatzes) und davon, dass dieser "das **Verwandtschaftsverhältnis** des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen" ist.

Auch die österreichische **Finanzverwaltung** geht - ohne nähere Auseinandersetzung mit dieser Problematik - davon aus, dass sowohl für die Steuerklasse als auch die generelle Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses Bedeutung hat (vgl zum Grunderwerbsteueräquivalent StiftR 2001, Rz 290, zu den Befreiungstatbeständen Rz 283). Demzufolge kommt auch der Frage, ob es sich um eine Familienstiftung handelt bzw welches Verwandtschaftsverhältnis bei dieser zu fingieren ist, sowohl im Bereich der **Freibeträge** , weiterführend Rz II/123), den auf ein Verwandtschaftsverhältnis oder die Steuerklasse abstellenden **Steuerbefreiungen** , weiterführend Rz II/98) und beim **Grunderwerbsteueräquivalent** , weiterführend Rz II/71) Bedeutung zu. Dies gilt unabhängig davon, ob vom Wahlrecht des Gebrauch gemacht wurde.“

§ 7 Abs. 2 ErbStG ordnet an, dass in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 1 und § 3 Abs. 1 Z 7 der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zu Grunde zu legen ist, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist. Wenn Arnold ausführt, dass, abgesehen davon, dass der Wortlaut des § 7 Abs. 2 ErbStG sich nicht auf eine bloße Berechnung der Steuerklasse reduzieren lässt, sondern ganz generell von der Berechnung der Steuer (und nicht etwa der Steuerklasse oder des Steuersatzes) und davon, dass dieser das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen ist, spricht, ist dem beizupflichten. Denn bereits aus der Textierung des § 8 Abs. 4 ErbStG („ die sich nach dem Abs. 1 und Abs. 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen“, vgl. Text weiter oben), wie auch aus dem Umstand, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 2 bzw. § 3 ErbStG der Steuer unterzogen wird, geht hervor, dass der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG keine selbstständige Abgabe ist. Vielmehr ist die nach den einzelnen Bestimmungen insbesondere des § 8 ErbStG ermittelte Steuer eine einheitliche Abgabe (vgl. *Fellner*, Kommentar zu Gebühren- u. Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- u. Schenkungsteuer, § 8 ErbStG Rz 39). Dies bedeutet aber, dass bei Besteuerung des einheitlichen Erwerbsvorganges zur Ermittlung der einheitlichen Abgabe im Sinne der obigen Ausführungen auch dasselbe Zuwender- Empfänger Verhältnis zugrunde zu legen ist. Es ist somit bei Ermittlung der Steuer nach § 8 Abs. 1, 2, 3 und des Zuschlages gem. § 8 Abs. 4 im Sinne eines einheitlichen Erwerbsvorganges immer vom selben Erwerber im jeweils konkreten Fall auszugehen.

Im Gegenstandsfall wurde die Nachstiftung mit der in § 8 Abs. 3 lit b ErbStG normierten ermäßigten „Eintrittsabgabe“, welche ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung in einem fixen Steuersatz von 5% besteht, belastet. Wenn § 8 Abs. 3 lit b regelt, dass die Steuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 % beträgt, wird der Besteuerung somit ein Erwerbsvorgang vom Stifter an die Privatstiftung unterstellt. Im Sinne der oben erwähnten Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges als auch nach der Arnold zu folgendem Auffassung, wonach sowohl bei Ermittlung der Besteuerung der Zuwendung nach § 8 Abs. 1, 2 oder 3 als auch des Zuschlages nach § 8 Abs. 4 dasselbe Empfänger-Zuwender-Verhältnis zugrunde zu legen ist, ist im Gegenstandsfall, zumal die Zuwendung nach § 8 Abs. 3 lit b an die Privatstiftung mit dem fixen Steuersatz von 5% belastet wurde, auch bei Ermittlung des Zuschlages nach § 8 Abs. 4 von einem Erwerbsvorgang an die Privatstiftung auszugehen und, da die Privatstiftung nicht dem begünstigten Personenkreis des § 8 Abs. 4 lit a angehört, ein Zuschlag von 3,5% gem. § 8 Abs. 4 lit b vorzuschreiben.

Abweichend von § 8 Abs. 3 lit b sieht lit c für Familienstiftungen eine Wahlmöglichkeit vor, wonach die Besteuerung nach dem Tarif gemäß § 8 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 - und nur hier wird dezidiert auf diese Gesetzesstelle Bezug genommen - erfolgen kann. Wenn diesfalls als Erwerber der nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigte fingiert wird, so ist unter dem Aspekt der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges und des von Arnold angesprochenen Zuwender-Empfänger Verhältnisses auch und nur hier bei Ermittlung der Höhe des Zuschlages nach § 8 Abs. 4 ebenfalls vom entferntest Berechtigten auszugehen und, so er dem Personenkreis des § 8 Abs. 4 lit a angehört, ein ermäßigter Steuersatz von 2% zu gewähren.

Eine "Mischvariante", so wie sie die Berufungswerberin vorschlägt, nämlich bei Besteuerung der Zuwendung unter Annahme eines Erwerbsvorganges an die Privatstiftung somit einen fixen Steuersatz gemäß § 8 Abs. 3 lit b heranzuziehen, bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents jedoch einen Erwerbsvorgang an den nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten unterstellen zu wollen und so in die Begünstigung des reduzierten Zuschlages von 2% zu gelangen, würde dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges und der Identität des Zuwender-Empfänger Verhältnisses widersprechen und bedeuten, für ein und denselben Erwerbsvorgang zwei unterschiedliche Erwerber, nämlich einmal die Privatstiftung und, zum Zweck der Ermittlung des Zuschlages, den entferntest Berechtigten anzunehmen. Aus diesem Grund kann auch nicht der generalisierenden Kommentarmeinung von Arnold gefolgt werden, wonach die Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses unabhängig davon, ob vom Wahlrecht des § 8 Abs. 3 lit c ErbStG Gebrauch gemacht wurde, beim Grunderwerbsteueräquivalent immer von Bedeutung sei.

Wenn nun die Berufungswerberin ihr Berufungsbegehren unter Hinweis auf die Stiftungssteuerrichtlinien Rz 290 argumentiert, wonach "bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG auf 2% reduziere" und die Berufungswerberin daraus immer die Anwendung des ermäßigten Zuschlages für Familienstiftungen ableitet, ist dem entgegen zu halten, dass der in den Stiftungssteuerrichtlinien nachfolgende Satz erklärend ausführt, dass bei Ausübung des

Wahlrechtes und Berechnung der Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG sich der Zuschlag dann und nur dann nach § 8 Abs. 4 ErbStG auf 2% reduziert. Eine andere Interpretation würde zum einen dem Gesetzestext, wonach eben nur § 8 Abs. 3 lit c unter Inanspruchnahme des Wahlrechtes auf § 7 Abs. 2 und somit auf die Familienstiftung Bezug nimmt, und zum anderen der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges und der Abgabe widersprechen. Dies kann aber nicht in der Intention der Stiftungssteuerrichtlinien gelegen sein, in deren Präambel ausgeführt wird, dass "über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden können".

Wenn somit die Berufungswerberin ihr Berufungsbegehren in über den Gesetzestext hinausgehender Fehlinterpretierung auf die Stiftungssteuerrichtlinien stützt, ist darauf hinzuweisen, dass auch der Verwaltungsgerichtshof kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen schützt, wenn er etwa in seinem Erkenntnis vom 22.05.2002, 99/15/0119 ausführt, dass allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie zB Richtlinien oder Erlässen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden kann, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann.

Aus all diesen Gründen war der Berufung daher der Erfolg zu versagen.

Salzburg, am 23. Juli 2008