

TE Vwgh Erkenntnis 2011/5/26 2008/16/0121

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.05.2011

Index

32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ErbStG §14 Abs1;

ErbStG §3 Abs1 Z7;

ErbStG §7 Abs1;

ErbStG §7 Abs2;

ErbStG §7;

ErbStG §8 Abs1;

ErbStG §8 Abs2;

ErbStG §8 Abs3 lit a;

ErbStG §8 Abs3 lit b;

ErbStG §8 Abs4 lit a;

ErbStG §8 Abs4 lit b;

ErbStG §8 Abs4;

GrEStG 1955 §14 Abs1 Z1 lit a;

GrEStG 1987 §3 Abs1 Z2;

GrEStG 1987 §7 Z1;

1. GrEStG 1987 § 3 heute
2. GrEStG 1987 § 3 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
3. GrEStG 1987 § 3 gültig von 22.07.2023 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.07.2020 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. GrEStG 1987 § 3 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
7. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
8. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. GrEStG 1987 § 3 gültig von 31.05.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2014
10. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.01.2013 bis 30.05.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.01.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
12. GrEStG 1987 § 3 gültig von 31.12.2009 bis 31.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
13. GrEStG 1987 § 3 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
14. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.08.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

15. GrEStG 1987 § 3 gültig von 01.08.2008 bis 31.07.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
 16. GrEStG 1987 § 3 gültig von 27.06.2008 bis 31.07.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
 17. GrEStG 1987 § 3 gültig von 27.06.2001 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
 18. GrEStG 1987 § 3 gültig von 17.07.1987 bis 26.06.2001
-
1. GrEStG 1987 § 7 heute
 2. GrEStG 1987 § 7 gültig ab 01.04.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.01.2026 bis 31.03.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 4. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.01.2026 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
 5. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.01.2026 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
 6. GrEStG 1987 § 7 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 7. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
 8. GrEStG 1987 § 7 gültig von 22.07.2023 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 9. GrEStG 1987 § 7 gültig von 15.08.2018 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 10. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 11. GrEStG 1987 § 7 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 12. GrEStG 1987 § 7 gültig von 31.05.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2014
 13. GrEStG 1987 § 7 gültig von 08.12.2011 bis 30.05.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
 14. GrEStG 1987 § 7 gültig von 31.12.2009 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
 15. GrEStG 1987 § 7 gültig von 27.07.2008 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
 16. GrEStG 1987 § 7 gültig von 17.07.1987 bis 26.06.2008

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde der V-Privatstiftung in O, vertreten durch die Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 23. Juli 2008, Zl. RV/0012-S/07, betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin wurde mit Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006 als Privatstiftung errichtet. Gemäß Punkt III. der Stiftungsurkunde ist Stiftungszweck u. a. die Vornahme von Zuweisungen an die Begünstigten, insbesondere die Sicherung deren angemessenen Lebensunterhaltes, Altersversorgung sowie wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne. Nach Punkt V. werden der oder die Begünstigte bzw. Begünstigten der Stiftung durch den Familienbeirat und zwar durch - jederzeit abänderbare - schriftliche Mitteilung an den Stiftungsvorstand bestimmt. In der oder den Stiftungszusatzurkunden können Regelungen in jeder Richtung, zum Beispiel hinsichtlich der Person des Begünstigten, Dauer, Umfang etc. getroffen werden, die für den Familienbeirat hinsichtlich der Bestimmung der Begünstigten verbindlich sind. Nach Punkt VII. besteht der Familienbeirat zunächst aus WV und KV, nach deren Ausscheiden (durch Tod oder Geschäftsunfähigkeit) deren namentlich genannte Kinder oder einer deren Nachkommen. Die Beschwerdeführerin wurde mit Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006 als Privatstiftung errichtet. Gemäß Punkt römisch drei. der Stiftungsurkunde ist Stiftungszweck u. a. die Vornahme von Zuweisungen an die Begünstigten, insbesondere die Sicherung deren angemessenen Lebensunterhaltes, Altersversorgung sowie wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne. Nach Punkt römisch fünf. werden der oder die Begünstigte bzw. Begünstigten der Stiftung durch den Familienbeirat und zwar durch - jederzeit abänderbare - schriftliche Mitteilung an den Stiftungsvorstand bestimmt. In der oder den Stiftungszusatzurkunden können Regelungen in jeder Richtung, zum Beispiel hinsichtlich der Person des Begünstigten, Dauer, Umfang etc. getroffen werden, die für den Familienbeirat hinsichtlich der Bestimmung der Begünstigten verbindlich sind. Nach Punkt römisch sieben. besteht der Familienbeirat zunächst aus WV und KV, nach deren Ausscheiden (durch Tod oder Geschäftsunfähigkeit) deren namentlich genannte Kinder oder einer deren

Nachkommen.

In der Stiftungszusatzurkunde ebenfalls vom 7. Juli 2006 sind unter Punkt I als zu gleichen Teilen Begünstigte zu deren Lebzeiten die Stifter WV und KV angeführt. Nach dem Ableben des ersten der begünstigten Stifter soll der verbleibende Erstbegünstigte alleine begünstigt bleiben. Nach dem Ableben des verbleibenden Erstbegünstigten sollen deren Kinder zu gleichen Teilen Begünstigte der Stiftung sein. Nach dem Ableben dieser Begünstigten geht der Anteil eines verstorbenen Begünstigten auf dessen Nachkommen über (sowohl leibliche als auch adoptierte Kinder). Im Falle mehrerer Nachkommen kann der Begünstigte durch letztwillige Verfügung regeln, wer seine Begünstigtenstellung 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, soll die Begünstigung anteilig nach Köpfen auf die übrigen zu diesem Zeitpunkt begünstigten Personen übergehen. In der Stiftungszusatzurkunde ebenfalls vom 7. Juli 2006 sind unter Punkt römisch eins als zu gleichen Teilen Begünstigte zu deren Lebzeiten die Stifter WV und KV angeführt. Nach dem Ableben des ersten der begünstigten Stifter soll der verbleibende Erstbegünstigte alleine begünstigt bleiben. Nach dem Ableben des verbleibenden Erstbegünstigten sollen deren Kinder zu gleichen Teilen Begünstigte der Stiftung sein. Nach dem Ableben dieser Begünstigten geht der Anteil eines verstorbenen Begünstigten auf dessen Nachkommen über (sowohl leibliche als auch adoptierte Kinder). Im Falle mehrerer Nachkommen kann der Begünstigte durch letztwillige Verfügung regeln, wer seine Begünstigtenstellung 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, soll die Begünstigung anteilig nach Köpfen auf die übrigen zu diesem Zeitpunkt begünstigten Personen übergehen.

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 den Bestimmungen der Stiftungsurkunde jederzeit durch den Familienbeirat, jedoch nur einstimmig und nicht aus der Substanz, sondern lediglich aus Erträgen vorgenommen werden.

Mit "Nachstiftungsvertrag" vom 28. Juli 2006 widmeten die Stifter WV und KV der Beschwerdeführerin näher angeführte Liegenschaften. Als Gegenleistung übernahm die Beschwerdeführerin rückwirkend mit 1. Juli 2006 u. a. näher bezeichnete, per 30. Juni 2006 aushaftende Darlehen, ein auf zwei der Liegenschaften sichergestelltes Wohnungsrecht und Fruchtgenussrecht zu Gunsten von WA.

Mit Bescheiden jeweils vom 19. Oktober 2006 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Übertragung der Liegenschaften Grunderwerbsteuer vor, wobei als Bemessungsgrundlage die übernommenen Verbindlichkeiten und der Kapitalwert der Dienstbarkeiten zugrunde gelegt wurden.

Mit einem weiteren Bescheid vom 19. Oktober 2006 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Übertragung der genannten Liegenschaften der WV Schenkungssteuer vor, indem es ausgehend von der Bemessungsgrundlage von EUR 1.719.707,12 den Freibetrag von EUR 110,00 (§ 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG) in Abzug und in der Folge den Steuersatz von 5 % (§ 8 Abs. 3 lit. b ErbStG) zur Anwendung brachte. Zu dem sich daraus ergebenden Betrag wurde unter Anwendung des Steuersatzes von 3,5 % das sogenannte Grunderwerbsteueräquivalent von EUR 60.189,75 hinzugerechnet. Mit einem weiteren Bescheid vom 19. Oktober 2006 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Übertragung der genannten Liegenschaften der WV Schenkungssteuer vor, indem es ausgehend von der Bemessungsgrundlage von EUR 1.719.707,12 den Freibetrag von EUR 110,00 (Paragraph 14, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG) in Abzug und in der Folge den Steuersatz von 5 % (Paragraph 8, Absatz 3, Litera b, ErbStG) zur Anwendung brachte. Zu dem sich daraus ergebenden Betrag wurde unter Anwendung des Steuersatzes von 3,5 % das sogenannte Grunderwerbsteueräquivalent von EUR 60.189,75 hinzugerechnet.

In ihrer gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, eine Familien-Privatstiftung (§ 7 Abs. 2 ErbStG) zu sein. Daher sei der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG der Steuersatz von 2 % zugrunde zu legen (Hinweis auf Rz 290 der Stiftungsrichtlinie 2001 des Bundesministers für Finanzen), weil im Beschwerdefall nur die Stifter und nach deren Ableben deren Kinder die Begünstigten seien. In ihrer gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, eine Familien-

Privatstiftung (Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG) zu sein. Daher sei der Zuschlag nach Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG der Steuersatz von 2 % zugrunde zu legen (Hinweis auf Rz 290 der Stiftungsrichtlinie 2001 des Bundesministers für Finanzen), weil im Beschwerdefall nur die Stifter und nach deren Ableben deren Kinder die Begünstigten seien.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2006 stellte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In ihrer Begründung führte sie aus, im Beschwerdefall hätten sich die Stifter gem. § 33 Abs. 2 PSG die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten (Punkt IX. der Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006). Davon hätten sie bei der verfahrensgegenständlichen Nachstiftungserklärung vom 28. Juli 2006 Gebrauch gemacht, sodass von einem Stiftungsgeschäft iSd § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG auszugehen sei. Im Beschwerdefall läge eine Familienstiftung vor. § 7 Abs. 2 ErbStG sehe bei Familienstiftungen vor, dass der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen sei. Dennoch sei aber kein "Durchgriff des Verwandtschaftsverhältnisses", welches zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes nach § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG führen würde, gegeben. Das Grunderwerbsteueräquivalent sei nämlich ein Zuschlag und keine selbständige Abgabe. Zur Ermittlung der einheitlichen Abgabe ("Eintrittsabgabe" nach § 8 Abs. 3 ErbStG und Grundsteueräquivalent nach § 8 Abs. 4 ErbStG) sei im Sinne eines einheitlichen Erwerbsvorganges immer vom selben Erwerber auszugehen. Eine "Mischvariante", wie sie die Beschwerdeführerin vorschlage, nämlich einen Erwerbsvorgang durch eine Familienprivatstiftung einerseits dem fixen Steuersatz nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG zu unterziehen, bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents nach § 8 Abs. 4 ErbStG 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 bedeuten, für ein und denselben Erwerbsvorgang zwei unterschiedliche Erwerber, nämlich einmal die Privatstiftung und zum Zweck der Ermittlung des Zuschlags den entferntest Berechtigten heranzuziehen. Der Kommentarmeinung von Arnold (in: Arnold/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rz II/65), wonach die Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses (§ 7 Abs. 2 ErbStG) bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents anzuwenden sei und zwar unabhängig vom Gebrauch des Wahlrechtes gem. § 8 Abs. 3 lit. c ErbStG, sei daher nicht zu folgen. Im Übrigen stellten die Stiftungsrichtlinien 2001 auf die Ausübung des Wahlrechts ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In ihrer Begründung führte sie aus, im Beschwerdefall hätten sich die Stifter gem. Paragraph 33, Absatz 2, PSG die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten (Punkt römisch neun. der Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006). Davon hätten sie bei der verfahrensgegenständlichen Nachstiftungserklärung vom 28. Juli 2006 Gebrauch gemacht, sodass von einem Stiftungsgeschäft iSd Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 7, ErbStG auszugehen sei. Im Beschwerdefall läge eine Familienstiftung vor. Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG sehe bei Familienstiftungen vor, dass der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen sei. Dennoch sei aber kein "Durchgriff des Verwandtschaftsverhältnisses", welches zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes nach Paragraph 8, Absatz 4, Litera a, ErbStG führen würde, gegeben. Das Grunderwerbsteueräquivalent sei nämlich ein Zuschlag und keine selbständige Abgabe. Zur Ermittlung der einheitlichen Abgabe ("Eintrittsabgabe" nach Paragraph 8, Absatz 3, ErbStG und Grundsteueräquivalent nach Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG) sei im Sinne eines einheitlichen Erwerbsvorganges immer vom selben Erwerber auszugehen. Eine "Mischvariante", wie sie die Beschwerdeführerin vorschlage, nämlich einen Erwerbsvorgang durch eine Familienprivatstiftung einerseits dem fixen Steuersatz nach Paragraph 8, Absatz 3, Litera b, ErbStG zu unterziehen, bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents nach Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG 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 bedeuten, für ein und denselben Erwerbsvorgang zwei unterschiedliche Erwerber, nämlich einmal die Privatstiftung und zum Zweck der Ermittlung des Zuschlags den entferntest Berechtigten heranzuziehen. Der Kommentarmeinung von Arnold (in: Arnold/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rz II/65), wonach die Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses (Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG) bei Ermittlung des Grunderwerbsteueräquivalents anzuwenden sei und zwar unabhängig vom Gebrauch des Wahlrechtes gem. Paragraph 8, Absatz 3, Litera c, ErbStG, sei daher nicht zu folgen. Im Übrigen stellten die Stiftungsrichtlinien 2001 auf die Ausübung des Wahlrechts ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin ausschließlich Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend macht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht verletzt, dass das "Erbschaftssteueräquivalent" nicht mit 3,5 %, sondern mit 2 % festgesetzt und der Freibetrag nicht mit EUR 110,--, sondern nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit EUR 2.200,-- ermittelt werde. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin ausschließlich Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend macht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht verletzt, dass das "Erbschaftssteueräquivalent" nicht mit 3,5 %, sondern mit 2 % festgesetzt und der Freibetrag nicht mit EUR 110,--, sondern nach Paragraph 14, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG mit EUR 2.200,-- ermittelt werde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde begehrt.

Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Privatstiftungen und Änderungen u. a. des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (Privatstiftungsgesetz - PSG), BGBl. Nr. 694/1993, ist die Privatstiftung im Sinn 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. Nach Paragraph eins, Absatz eins, des Bundesgesetzes über Privatstiftungen und Änderungen u. a. des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (Privatstiftungsgesetz - PSG), Bundesgesetzblatt Nr. 694 aus 1993,, ist die Privatstiftung im Sinn 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.

Der Privatstiftung muss nach § 4 PSG ein Vermögen im Wert von mindestens 70 000 Euro gewidmet werden. Der Privatstiftung muss nach Paragraph 4, PSG ein Vermögen im Wert von mindestens 70 000 Euro gewidmet werden.

Begünstigter ist gemäß § 5 PSG der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle, sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Begünstigter ist gemäß Paragraph 5, PSG der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle, sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist.

Nach § 7 Abs. 1 PSG wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch. Nach Paragraph 7, Absatz eins, PSG wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.

§ 9 Abs. 1 PSG enthält Bestimmungen über den Mindestinhalt der Stiftungserklärung, beispielsweise die Widmung des Vermögens (Z 1). Nach Abs. 2 PSG kann die Stiftungserklärung darüber hinaus u. a. die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (Z 7) oder die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen (§ 4) übersteigenden Stiftungsvermögens enthalten (Z 14). Paragraph 9, Absatz eins, PSG enthält Bestimmungen über den Mindestinhalt der Stiftungserklärung, beispielsweise die Widmung des Vermögens (Ziffer eins,). Nach Absatz 2, PSG kann die Stiftungserklärung darüber hinaus u. a. die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (Ziffer 7,.) oder die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen (Paragraph 4,) übersteigenden Stiftungsvermögens enthalten (Ziffer 14,.).

Gemäß § 10 Abs. 1 PSG ist die Stiftungserklärung zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde). Gemäß Paragraph 10, Absatz eins, PSG ist die Stiftungserklärung zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde).

Enthält die Stiftungsurkunde die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (§ 9 Abs. 2 Z 6, richtig wohl: Z 7), so können nach § 10 Abs. 2 PSG über § 9 Abs. 1 hinausgehende Regelungen, ausgenommen eine Regelung gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 bis 8, in einer Zusatzurkunde beurkundet werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen. Enthält die Stiftungsurkunde die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (Paragraph 9, Absatz 2, Ziffer 6,, richtig wohl: Ziffer 7,.), so können nach Paragraph 10,

Absatz 2, PSG über Paragraph 9, Absatz eins, hinausgehende Regelungen, ausgenommen eine Regelung gemäß Paragraph 9, Absatz 2, Ziffer eins, bis 8, in einer Zusatzurkunde beurkundet werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u. a., unterlagen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u. a., unterlagen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden. Gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 7, ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

§ 7 Abs. 1 ErbStG unterscheidet nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser fünf Steuerklassen. Paragraph 7, Absatz eins, ErbStG unterscheidet nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser fünf Steuerklassen.

Nach § 7 Abs. 2 zweiter Halbsatz ErbStG ist in den Fällen des § 3 Abs. 1 Z 7 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. Nach Paragraph 7, Absatz 2, zweiter Halbsatz ErbStG ist in den Fällen des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 7, 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 ErbStG legt in seinem Abs. 1 die nach Steuerklassen und Höhe der Erwerbe differenzierten Tarifestufen fest. Dazu enthält sein Abs. 2 die Regelung eines Härteausgleichs. Paragraph 8, ErbStG legt in seinem Absatz eins, die nach Steuerklassen und Höhe der Erwerbe differenzierten Tarifestufen fest. Dazu enthält sein Absatz 2, die Regelung eines Härteausgleichs.

§ 8 Abs. 3 und 4 ErbStG lauten: Paragraph 8, Absatz 3, und 4 ErbStG lauten:

1. "(3) Absatz 3, Die Steuer beträgt ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen:

a) von Zuwendungen an solche inländische juristische

Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften 2,5 vH und

b) von Zuwendungen an nicht unter lit. a fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 vH, ist der Stifter eine Privatstiftung 2,5 vH. ...; b) von Zuwendungen an nicht unter Litera a, fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 vH, ist der Stifter eine Privatstiftung 2,5 vH. ...;

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. c) abweichend von Litera b, kann für Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung (Paragraph 7, Absatz 2,) nach Wahl eines Steuerschuldners die Steuer stattdessen nach dem maßgeblichen Steuersatz des Paragraph 8, Absatz eins, berechnet werden.

1. (4) Absatz 4, Die sich nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen Die sich nach den Absatz eins, und 2 oder nach dem Absatz 3, ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen

a)

an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um

2 vH

b)

an andere Personen um

3,5 vH

des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke."

§ 14 ErbStG lautet auszugsweise: Paragraph 14, ErbStG lautet auszugsweise:

"§ 14. (1) Bei der Berechnung der Steuer nach § 8 Abs. 1 oder § 8 Abs. 3 bleibt bei jedem Erwerb steuerfrei!§ 14. (1) Bei der Berechnung der Steuer nach Paragraph 8, Absatz eins, oder Paragraph 8, Absatz 3, bleibt bei jedem Erwerb steuerfrei:

1. für Personen der Steuerklasse I oder II ein Betrag von 2 200 Euro, 1. für Personen der Steuerklasse römisch eins oder römisch zwei ein Betrag von 2 200 Euro,

2. für Personen der Steuerklasse III oder IV ein Betrag von 440 Euro, 2. für Personen der Steuerklasse römisch drei oder römisch vier ein Betrag von 440 Euro,

3. für Personen der Steuerklasse V ein Betrag von 110 Euro. 3. für Personen der Steuerklasse römisch fünf ein Betrag von 110 Euro.

1. (2)Absatz 2,....

2. (3)Absatz 3,...."

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Familienstiftung iSd § 7 Abs. 2 iVm § 8 Abs. 3 lit. c ErbStG handelt. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Familienstiftung iSd Paragraph 7, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 8, Absatz 3, Litera c, ErbStG handelt.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob bei der Berechnung des sogenannten Grunderwerbsteueräquivalents iSd § 8 Abs. 4 ErbStG der Steuersatz von 2 % (lit. a) oder jener von 3,5 % (lit. b) anzuwenden ist und ob der Beschwerdeführerin der Freibetrag iSd § 14 Abs. 1 von EUR 2.200,-- (Z 1) oder von EUR 110,-- (Z 3) zusteht. Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob bei der Berechnung des sogenannten Grunderwerbsteueräquivalents iSd Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG der Steuersatz von 2 % (Litera a,) oder jener von 3,5 % (Litera b,) anzuwenden ist und ob der Beschwerdeführerin der Freibetrag iSd Paragraph 14, Absatz eins, von EUR 2.200,-- (Ziffer eins,) oder von EUR 110,-- (Ziffer 3,) zusteht.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Auffassung, dass im Beschwerdefall der niedrigere Steuersatz und der höhere Freibetrag anzuwenden sei, im Wesentlichen mit dem Wortlaut des § 7 Abs. 2 ErbStG, wonach "der Besteuerung" von Familienstiftungen das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen sei. Daraus folge, dass diese Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses nicht bloß bei der Bestimmung der Steuerklasse, sondern auch im Bereich des Grundsteueräquivalents (§ 8 Abs. 4 ErbStG) und der Freibeträge (§ 14 ErbStG) Bedeutung zukomme. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Auffassung, dass im Beschwerdefall der niedrigere Steuersatz und der höhere Freibetrag anzuwenden sei, im Wesentlichen mit dem Wortlaut des Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG, wonach "der Besteuerung" von Familienstiftungen das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen sei. Daraus folge, dass diese Fiktion des Verwandtschaftsverhältnisses nicht bloß bei der Bestimmung der Steuerklasse, sondern auch im Bereich des Grundsteueräquivalents (Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG) und der Freibeträge (Paragraph 14, ErbStG) Bedeutung zukomme.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Nach der Systematik des ErbStG behandelt § 7 die Einreihung der Erwerber in die Steuerklassen. In Abs. 1 leg. cit. werden die (fünf) Steuerklassen nach den im Einzelnen dort festgelegten persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum (Erblasser oder) Schenker unterschieden. Dabei ist allein ein nach bürgerlichem Recht bestehendes Abstammungs-, Verwandtschafts- und familienrechtliches Naheverhältnis zwischen dem Schenkenden und dem Beschenkten maßgebend. In die Steuerklasse V fallen alle Erwerber, die nicht in den

Steuerklassen I bis IV genannt sind, also auch Stiftungen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 1 und 18 zu § 7, mwN). Auf den Übergang des Vermögens vom Stifter auf eine Stiftung (§ 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG) ist demnach grundsätzlich die Steuerklasse V anzuwenden. Eine Ausnahme davon bestimmt § 7 Abs. 2 ErbStG für den Fall der Errichtung einer Familienstiftung. Es ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen. Bei der Errichtung einer Familienstiftung wird also jene Steuerklasse angewendet, die sich nach § 7 Abs. 1 ErbStG aufgrund des persönlichen Verhältnisses des entferntest Berechtigten zum Stifter ergibt. Als entferntest Berechtigter gilt jede Person, die laut Stiftungsurkunde etwas erhalten kann. Es reicht auch eine potentielle Berechtigung aus. Wird beispielsweise bestimmt, dass im Falle des Ablebens eines Kindes dessen Nachkommen die Begünstigtenstellung erlangen, sind auch die Enkelkinder bei der Betrachtung des entferntest Berechtigten zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch gar keine Enkelkinder existieren (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 23 zu § 7). Nach der Systematik des ErbStG behandelt Paragraph 7, die Einreihung der Erwerber in die Steuerklassen. In Absatz eins, leg. cit. werden die (fünf) Steuerklassen nach den im Einzelnen dort festgelegten persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum (Erblasser oder) Schenker unterschieden. Dabei ist allein ein nach bürgerlichem Recht bestehendes Abstammungs-, Verwandtschafts- und familienrechtliches Naheverhältnis zwischen dem Schenkenden und dem Beschenkten maßgebend. In die Steuerklasse römisch fünf fallen alle Erwerber, die nicht in den Steuerklassen I bis römisch vier genannt sind, also auch Stiftungen vergleiche , Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Bd. römisch drei Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 1 und 18 zu Paragraph 7,, mwN). Auf den Übergang des Vermögens vom Stifter auf eine Stiftung (Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 7, ErbStG) ist demnach grundsätzlich die Steuerklasse römisch fünf anzuwenden. Eine Ausnahme davon bestimmt Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG für den Fall der Errichtung einer Familienstiftung. Es ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen. Bei der Errichtung einer Familienstiftung wird also jene Steuerklasse angewendet, die sich nach Paragraph 7, Absatz eins, ErbStG aufgrund des persönlichen Verhältnisses des entferntest Berechtigten zum Stifter ergibt. Als entferntest Berechtigter gilt jede Person, die laut Stiftungsurkunde etwas erhalten kann. Es reicht auch eine potentielle Berechtigung aus. Wird beispielsweise bestimmt, dass im Falle des Ablebens eines Kindes dessen Nachkommen die Begünstigtenstellung erlangen, sind auch die Enkelkinder bei der Betrachtung des entferntest Berechtigten zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch gar keine Enkelkinder existieren vergleiche , Fellner, a.a.O., Rz 23 zu Paragraph 7,).

Da die Berechnung der Steuer im 3. Abschnitt des I. Teils (§§ 8 bis 11) des ErbStG geregelt wird, könnte aufgrund der Systematik des Gesetzes § 7 Abs. 2 ErbStG dahingehend verstanden werden, dass sich dessen Regelungsinhalt trotz des von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Wortlauts ("ist der Besteuerung ... zugrunde zu legen") auf die Bestimmung der im Falle einer Familienstiftung anzuwendenden Steuerklasse beschränkt. Da die Berechnung der Steuer im 3. Abschnitt des römisch eins. Teils (Paragraphen 8, bis 11) des ErbStG geregelt wird, könnte aufgrund der Systematik des Gesetzes Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG dahingehend verstanden werden, dass sich dessen Regelungsinhalt trotz des von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Wortlauts ("ist der Besteuerung ... zugrunde zu legen") auf die Bestimmung der im Falle einer Familienstiftung anzuwendenden Steuerklasse beschränkt.

Für diese Interpretation spricht auch der Grundsatz, dass Ausnahmebestimmungen grundsätzlich eng auszulegen sind (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0236). Für diese Interpretation spricht auch der Grundsatz, dass Ausnahmebestimmungen grundsätzlich eng auszulegen sind vergleiche , beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0236).

§ 8 Abs. 1 und 2 ErbStG normieren die nach Steuerklassen und Höhe der Erwerbe progressiven Tarifstufen und einen entsprechenden Härteausgleich. Dies stellt den Grundfall der Steuerberechnung dar. Eine Ausnahme davon gibt es nur in Abs. 3 für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften (lit. a) und Privatstiftungen (lit. b; eingefügt durch Art. VII Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993). In beiden Fällen ordnet der Gesetzgeber ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen einen festen Steuersatz an, der sich jeweils im unteren Bereich der Tarifstufen bewegt (5 % bei gemeinnützigen Körperschaften und 2,5 % bei Privatstiftungen). Von den Privatstiftungen wird die Familienstiftung

insofern privilegiert, als sie sich als Steuerschuldnerin auch für das Modell der Tarifstufen entscheiden kann. Abhängig von der Höhe des Erwerbs und der Steuerklasse des nach § 7 Abs. 2 ErbStG zu Grunde zu legenden Verwandtschaftsverhältnisses kann sich dadurch ein geringerer Steuersatz ergeben als jener des § 8 Abs. 3 ErbStG. Paragraph 8, Absatz eins, und 2 ErbStG normieren die nach Steuerklassen und Höhe der Erwerbe progressiven Tarifstufen und einen entsprechenden Härteausgleich. Dies stellt den Grundfall der Steuerberechnung dar. Eine Ausnahme davon gibt es nur in Absatz 3, für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften (Litera a,) und Privatstiftungen (Litera b,; eingefügt durch Artikel römisch sieben, Privatstiftungsgesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 694 aus 1993,). In beiden Fällen ordnet der Gesetzgeber ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen einen festen Steuersatz an, der sich jeweils im unteren Bereich der Tarifstufen bewegt (5 % bei gemeinnützigen Körperschaften und 2,5 % bei Privatstiftungen). Von den Privatstiftungen wird die Familienstiftung insofern privilegiert, als sie sich als Steuerschuldnerin auch für das Modell der Tarifstufen entscheiden kann. Abhängig von der Höhe des Erwerbs und der Steuerklasse des nach Paragraph 7, Absatz 2, ErbStG zu Grunde zu legenden Verwandtschaftsverhältnisses kann sich dadurch ein geringerer Steuersatz ergeben als jener des Paragraph 8, Absatz 3, ErbStG.

Um Doppelbesteuerungen nach dem Grunderwerbsteuergesetz (in der Folge: GrEStG) einerseits und dem ErbStG andererseits zu vermeiden, waren nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der im Beschwerdefall noch maßgebenden Stammfassung der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden iSd ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Als Äquivalent für diese Abgabenbefreiung ist im § 8 Abs. 4 ErbStG ein Zuschlag (Erhöhung) der Erbschafts(Schenkungs)steuer für jede Art eines unentgeltlichen Erwerbes von Grundstücken oder Grundstücksanteilen vorgesehen. Diese Erhöhung kann somit als Ersatz für die nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG entgehende Grunderwerbsteuer angesehen werden. Das sogenannte Grunderwerbsteueräquivalent wird als Objektsteuer betrachtet, während die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Personensteuer ausgestaltet ist. Es wird auch als "Einbruch des Grunderwerbsteuerrechts in das Erbschaftssteuerrecht" bezeichnet. Bei einer gemischten Schenkung ist davon auszugehen, dass das Grunderwerbsteueräquivalent nur für jenen Teil des Erwerbsvorganges zu entrichten ist, für den nicht bereits Grunderwerbsteuer zu entrichten war (vgl. Fellner, a.a.O., Rzn 37 und 42 zu § 8, mwN). Um Doppelbesteuerungen nach dem Grunderwerbsteuergesetz (in der Folge: GrEStG) einerseits und dem ErbStG andererseits zu vermeiden, waren nach Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, GrEStG in der im Beschwerdefall noch maßgebenden Stammfassung der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden iSd ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Als Äquivalent für diese Abgabenbefreiung ist im Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG ein Zuschlag (Erhöhung) der Erbschafts(Schenkungs)steuer für jede Art eines unentgeltlichen Erwerbes von Grundstücken oder Grundstücksanteilen vorgesehen. Diese Erhöhung kann somit als Ersatz für die nach Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, GrEStG entgehende Grunderwerbsteuer angesehen werden. Das sogenannte Grunderwerbsteueräquivalent wird als Objektsteuer betrachtet, während die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Personensteuer ausgestaltet ist. Es wird auch als "Einbruch des Grunderwerbsteuerrechts in das Erbschaftssteuerrecht" bezeichnet. Bei einer gemischten Schenkung ist davon auszugehen, dass das Grunderwerbsteueräquivalent nur für jenen Teil des Erwerbsvorganges zu entrichten ist, für den nicht bereits Grunderwerbsteuer zu entrichten war vergleiche , Fellner, a.a.O., Rzn 37 und 42 zu Paragraph 8,, mwN).

§ 8 Abs. 4 ErbStG sieht in seiner lit. b den im Allgemeinen anzuwendenden Steuersatz von 3,5 % vor. Als Ausnahme davon enthält lit. a eine Begünstigung für Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkel-, Stief-, Wahl- oder Schwiegerkind des Zuwendenden. Diese Ausnahmebestimmung stellt nicht auf Steuerklassen, sondern auf ein davon unabhängiges familienrechtliches Naheverhältnis ab. Angemerkt sei, dass die dort genannten Personen sowohl in die Steuerklasse I (Ehegatten, Kinder, Stiefkind), II (Enkelkind), III (Elternteil) oder IV (Schwiegerkind) fallen können. Schon dieser Umstand zeigt, dass die Bestimmung des § 8 Abs. 4 ErbStG unabhängig von der Steuerklasseneinteilung des § 7 ErbStG zu lesen ist. Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG sieht in seiner Litera b, den im Allgemeinen anzuwendenden Steuersatz von 3,5 % vor. Als Ausnahme davon enthält Litera a, eine Begünstigung für Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkel-, Stief-, Wahl- oder Schwiegerkind des Zuwendenden. Diese Ausnahmebestimmung stellt nicht auf Steuerklassen, sondern auf ein davon unabhängiges familienrechtliches Naheverhältnis ab. Angemerkt sei, dass die dort genannten Personen sowohl in die Steuerklasse römisch eins (Ehegatten, Kinder, Stiefkind), römisch zwei (Enkelkind), römisch drei (Elternteil) oder römisch vier (Schwiegerkind) fallen können. Schon dieser Umstand zeigt, dass die Bestimmung des Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG unabhängig von der Steuerklasseneinteilung des Paragraph 7, ErbStG zu lesen ist.

Dafür spricht auch die historische Entwicklung des § 8 Abs. 4 ErbStG. Diese Bestimmung findet sich bereits in der Stammfassung des ErbStG, BGBl. Nr. 141/1955, welches gleichzeitig mit dem GrEStG 1955 in Kraft trat. Letzteres enthielt zu diesem Zeitpunkt in seinem § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a eine mit § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG wörtlich idente Aufzählung der begünstigten Personen, für deren Erwerbe ebenfalls der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangen sollte. Auch aus dieser Übereinstimmung ergibt sich, dass der "Steuerklassenprivilegierung" des § 7 Abs. 2 zweiter Halbsatz ErbStG keine Bedeutung bei der Berechnung des Grunderwerbsteueräquivalents beigemessen werden kann, weil diese von einem anderen, mit dem GrEStG (vgl. § 7 Z 1 GrESt 1987) übereinstimmenden, Angehörigenbegriff ausgeht (vgl. in diesem Sinne auch Briem/Lechner in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 98 Fn 120). Dafür spricht auch die historische Entwicklung des Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG. Diese Bestimmung findet sich bereits in der Stammfassung des ErbStG, Bundesgesetzblatt Nr. 141 aus 1955,, welches gleichzeitig mit dem GrEStG 1955 in Kraft trat. Letzteres enthielt zu diesem Zeitpunkt in seinem Paragraph 14, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, eine mit Paragraph 8, Absatz 4, Litera a, ErbStG wörtlich idente Aufzählung der begünstigten Personen, für deren Erwerbe ebenfalls der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangen sollte. Auch aus dieser Übereinstimmung ergibt sich, dass der "Steuerklassenprivilegierung" des Paragraph 7, Absatz 2, zweiter Halbsatz ErbStG keine Bedeutung bei der Berechnung des Grunderwerbsteueräquivalents beigemessen werden kann, weil diese von einem anderen, mit dem GrEStG vergleiche , Paragraph 7, Ziffer eins, GrESt 1987) übereinstimmenden, Angehörigenbegriff ausgeht vergleiche , in diesem Sinne auch Briem/Lechner in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 98 Fn 120).

Da die belangte Behörde aber nach den obigen Ausführungen im Ergebnis zu Recht der Bemessung des Grunderwerbsteueräquivalents den Steuersatz nach § 8 Abs. 4 lit. b ErbStG zugrunde gelegt hat, wurde die Beschwerdeführerin dadurch nicht in ihren Rechten verletzt. Da die belangte Behörde aber nach den obigen Ausführungen im Ergebnis zu Recht der Bemessung des Grunderwerbsteueräquivalents den Steuersatz nach Paragraph 8, Absatz 4, Litera b, ErbStG zugrunde gelegt hat, wurde die Beschwerdeführerin dadurch nicht in ihren Rechten verletzt.

Anders stellt sich die Rechtslage bei den Steuerbefreiungen nach § 14 Abs. 1 ErbStG dar. Diese Bestimmung stellt hinsichtlich der Freibeträge ihrem Wortlaut nach auf die Steuerklassen I bis V ab. Daher ist zunächst eine Bestimmung der anzuwendenden Steuerklasse durchzuführen, um in der Folge den dafür vorgesehenen Freibetrag anzuwenden. Im Falle einer Familienstiftung ist daher nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Geschenkgeber zu fragen. Anders stellt sich die Rechtslage bei den Steuerbefreiungen nach Paragraph 14, Absatz eins, ErbStG dar. Diese Bestimmung stellt hinsichtlich der Freibeträge ihrem Wortlaut nach auf die Steuerklassen römisch eins bis römisch fünf ab. Daher ist zunächst eine Bestimmung der anzuwendenden Steuerklasse durchzuführen, um in der Folge den dafür vorgesehenen Freibetrag anzuwenden. Im Falle einer Familienstiftung ist daher nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Geschenkgeber zu fragen.

Im Beschwerdefall sehen sowohl die Stiftungsurkunde (vgl. deren Punkt V.) als auch die Stiftungszusatzurkunde (vgl. deren Punkt I.) jeweils vom 7. Juli 2006 vor, dass Zuweisungen an weitere (auch familienfremde) Begünstigte jederzeit durch den Familienbeirat (jedoch nur einstimmig und nicht aus der Substanz, sondern lediglich aus Erträgen) vorgenommen werden können. Da auch eine potentielle Berechtigung ausreicht, muss als entferntest Berechtigter eine familienfremde Person angesehen werden. Damit ist aber Letztbegünstigter keine in § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG genannte Person, weshalb schon deshalb der Steuersatz nach § 8 Abs. 4 lit. b ErbStG anzuwenden war und kommt aber die Steuerklasse V und somit der Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG von EUR 110,-- zur Anwendung. Im Beschwerdefall sehen sowohl die Stiftungsurkunde vergleiche , deren Punkt römisch fünf.) als auch die Stiftungszusatzurkunde vergleiche , deren Punkt römisch eins.) jeweils vom 7. Juli 2006 vor, dass Zuweisungen an weitere (auch familienfremde) Begünstigte jederzeit durch den Familienbeirat (jedoch nur einstimmig und nicht aus der Substanz, sondern lediglich aus Erträgen) vorgenommen werden können. Da auch eine potentielle Berechtigung ausreicht, muss als entferntest Berechtigter eine familienfremde Person angesehen werden. Damit ist aber Letztbegünstigter keine in Paragraph 8, Absatz 4, Litera a, ErbStG genannte Person, weshalb schon deshalb der Steuersatz nach Paragraph 8, Absatz 4, Litera b, ErbStG anzuwenden war und kommt aber die Steuerklasse römisch fünf und somit der Freibetrag nach Paragraph 14, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG von EUR 110,-- zur Anwendung.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. Mai 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008160121.X00

Im RIS seit

27.06.2011

Zuletzt aktualisiert am

10.12.2014

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at