



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 15

GZ. RV/0453-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag.jur. Josef Nothdurfter Treuhand und Steuerberatungsges.m.b.H., 5071 Wals, Lagerhausstraße 24, vom 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Dieter Lukesch, vom 8. April 2009 betreffend Stiftungseingangssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 29. Oktober 2000 wurde die Berufungswerberin (kurz: Bw), eine Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz, errichtet. Die Bw wurde am 23. November 2000 im Firmenbuch unter FN xy eingetragen.

Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2009 wurde dem Finanzamt ein "SCHENKUNGSVERTRAG" vom 3. Jänner 2009, abgeschlossen zwischen Frau MA und der Bw zu Kenntnis gebracht. Dieser Vertrag lautet (auszugsweise) wie folgt:

"Frau MA war eine der Stiftungspersonen. Nachstiftungen wurden ausdrücklich ermöglicht.

MA hat gegenüber der Privatstiftung (die Bw) aus Einzahlungen vom 25.05. und 31.08.2007 Forderungen in der Gesamthöhe von € 200.000,00.

I. Schenkungsgegenstand

MA schenkt und stiftet im Wege einer Nachstiftung an die Privatstiftung (die Bw) aus ihren Einzahlungen iHv € 200.000,00 einen Betrag von € 200.000,00 (...).

II. Ausführung der Zuwendung

Die Schenkung bzw. Nachstiftung wurde bereits ausgeführt und in der Buchhaltung der Privatstiftung (die Bw) per 31.12.2008 verbucht. Die Wirkung der Zuwendung tritt mit 31.12.2008 ein.

III. Steuerklausel

Gegenstand des Schenkungsvertrages ist die Zuwendung einer Geldforderung. Diese Zuwendung ist gem. § 1 (6) 1 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer befreit.“

Mit einem weiteren Schriftsatz wurde ein zweiter (in den wesentlichen Punkten übereinstimmender) "SCHENKUNGSVERTRAG", ebenfalls vom 3. Jänner 2009, abgeschlossen zwischen der GmbH. und der Bw, zur Anzeige gebracht. Unter Punkt "I. Schenkungsgegenstand" ist darin festgehalten:

"Die GmbH schenkt und stiftet im Wege einer Nachstiftung an die Privatstiftung (die Bw) aus ihren Einzahlungen der Jahre 2007 und 2008 einen Betrag von € 150.000,00 (...)."

Mit angefochtenem Bescheid ermittelte das Finanzamt eine Bemessungsgrundlage von € 350.000,00 (€ 200.000,00 + € 150.000,00) und setzte davon eine Stiftungseingangssteuer in Höhe von € 8.750,00 (€ 350.000,00 x 2,5%) fest. Begründet wurde dies wie folgt:

"§ 2 StiftEG beinhaltet die beiden Steuersätze 2,5% und 25%. Im ursprünglichen Gesetzesentwurf für das SchenkMG waren in § 2 StiftEG 3 Steuersätze angeführt, nämlich in § 2 Abs. 1 StiftEG der Normalsteuersatz von 5%,

§ 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG eine ermäßigerter Steuersatz von 2,5% für Zuwendungen an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgende in- und ausländische Körperschaften,

§ 2 Abs. 1 Z 2 StiftEG ein ermäßigter Steuersatz von 2,5% für Zuwendungen von Stiftungen an Stiftungen,

§ 2 Abs. 1 Z 3 StiftEG ein erhöhter Steuersatz von 25%.

Der Verweis der Befreiungsbestimmung des § 1 Abs. 6 Z 1 war daher ganz klar nur auf gemeinnützige Stiftungen bezogen.

Das SchenkMG enthielt weiters eine Bestimmung im KStG, wonach die bis zum 31.07.2008 entrichtete ErbSt für Zuwendungen an Privatstiftungen mit je einem 20stel auf die KSt anrechenbar sein sollte. Vor Beschlussfassung wurde diese Anrechnung im Parlament noch gekippt, dafür wurde im StiftEG der Normalsteuersatz von 5% auf 2,5% gesenkt, dabei aber vergessen, den Verweis in § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG zu korrigieren.

Mittlerweile liegt bereits ein Entwurf für die Korrektur vor, die in einem der nächsten Gesetze kommen soll.

Aus dem Gesetzeszweck des StiftEG als Ersatz für die entfallende ErbSt und dem oben geschilderten Sachverhalt lässt sich daher ganz klar erkennen, dass hier durch den nicht korrigierten Verweis eine ungeplante Gesetzeslücke entstanden ist, die nach dem Willen des Gesetzgebers durch Interpretation zu schließen ist. Zuwendungen von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen sind daher nur dann stiftungseingangssteuerfrei, wenn sie an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgende Stiftungen erfolgen."

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und eingewendet, dass gem. § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an die in § 2 Abs. 1 Z 1 leg. cit. genannten Erwerber steuerfrei sind. Es werden allerdings im § 2 Abs. 1 leg. cit. in der angeführten Ziffer, welche fehlt, keine begünstigten Erwerber angeführt, sodass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut die Zuwendungen einer Geldforderung von der Stiftungseingangssteuer befreit seien.

Mit Bericht vom 30. Juni 2009 wurden die Berufung und der entsprechende Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 StiftEG unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen der Stiftungseingangssteuer.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist die Steuerpflicht gegeben, wenn

1. der Zuwendende oder
2. die Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber)

im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben.

Steuerschuldner ist - von im Gesetz angeführten Ausnahmen abgesehen - der Erwerber (vgl. § 1 Abs. 3 StiftEG).

Gemäß § 1 Abs. 4 StiftEG entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Zuwendung.

§ 1 Abs. 5 StiftEG ordnet in der für den gegenständlichen Berufungsfall maßgeblichen (Stamm) Fassung BGBl. I 85/2008 Folgendes an:

“(5) Die Steuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Für die Bewertung ist – vorbehaltlich § 3 Abs. 4 – § 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 anzuwenden.“

§ 1 Abs. 6 StiftEG in der (Stamm) Fassung BGBl. I 85/2008 hatte ursprünglich nachstehenden Wortlaut:

“(6) Steuerfrei bleiben

1. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an die in § 2 Abs. 1 Z 1 genannten Erwerber;

2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;

3. Zuwendungen von Todes wegen

a) von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

b) von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erwerber nachweist, dass der Zuwendende im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist;

4. Zuwendungen an Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988.“

Die Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 sah in der geplanten Fassung des § 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG einen ermäßigten Stiftungseingangssteuersatz bei Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind, vor.

Im Zuge der Gesetzeswerdung entfiel jedoch eine Differenzierung beim Stiftungseingangssteuersatz.

Der Stiftungseingangssteuersatz (Normalsatz) gemäß § 2 Abs. 1 erster Satz StiftEG beträgt nunmehr generell 2,5 % der Zuwendung. § 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG in der geplanten Fassung der Regierungsvorlage gehörte dem Rechtsbestand nicht an.

Eine Korrektur dieses Redaktionsvergehens erfolgt durch das BudBG 2009, BGBl. I 52/2009. Demnach wurde § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG um die vormals im Entwurf des § 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG genannten Rechtsträger ergänzt. Diese Regelung wurde rückwirkend in Kraft gesetzt (vgl. § 5 Z 3 StiftEG idF BudBG 2009, BGBl. I 52/2009).

Unstrittig ist, dass die Bw eine 'eigennützige' Privatstiftung darstellt, der der Charakter der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit nicht zukommt.

§ 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG in der für den gegenständlichen Berufungsfall maßgeblichen (Stamm) Fassung BGBl. I 85/2008 befreit Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an die in § 2 Abs. 1 Z 1 genannten Erwerber von der Stiftungseingangssteuer.

Die Bw vertritt die Auffassung, dass das Fehlen des § 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG die Wirkung hat, dass Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen generell steuerfrei seien.

Diese extensive Interpretation wird jedoch weder von den Gesetzesmaterialien zur Regierungsvorlage des BudBG 2009, BGBl. I 52/2009 (vgl. RV 113 BlgNR 24. GP, 7 und12), noch von der Fachliteratur gestützt. So vertritt *N. Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht*, Rz V/108c, die Auffassung, dass die Steuerbefreiung mangels Vorliegen eines § 2 Abs. 1 Z 1 StiftEG ins Leere ging. In diesem Sinne wurde auch § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG idF BudBG 2009, BGBl. I 52/2009, rückwirkend in Kraft gesetzt (vgl. § 5 Z 3 StiftEG idF BudBG 2009, BGBl. I 52/2009).

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 9. Februar 2011