



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-Privatstiftung, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. März 2010 betreffend Stiftungseingangssteuer im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Stiftungseingangssteuer wird gemäß § 2 Abs. 1 und 2 Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), BGBl I Nr. 85/2008 idgF., im Betrag von gesamt € 43.445,50 festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Stiftungsurkunde vom 23. November 2009 wurde die X-Privatstiftung (= Berufungswerberin, Bw) auf unbestimmte Zeit errichtet. Laut Punkt VI. wurde der Privatstiftung von der Stifterin Frau E und den drei weiteren Stiftern insgesamt ein Barvermögen in Höhe von € 70.000 gewidmet und diesbezüglich die Steuererklärungen (Stift 1) dem Finanzamt übermittelt.

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2009 hat Frau E die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1 um den Kaufpreis von brutto € 1,440.000 an die X-Privatstiftung veräußert. In der hiezu eingereichten Stiftungseingangssteuererklärung wurde der Wert der Liegenschaft mit Null angeführt und im Begleitschreiben vom 7. Jänner 2010 erläuternd ua. angemerkt, lt. vorliegenden Informationen handle es sich um einen unentgeltlichen Vorgang; die Bemessungsgrundlage sei mit Null angeführt, da der dreifache Einheitswert der

Liegenschaft geringer sei als die vereinbarte Gegenleistung.

Im Weiteren wurde ein Sachverständigengutachten vorgelegt, wonach der Verkehrswert der Liegenschaft rund € 10,590.000 beträgt.

Laut Einheitswertabfrage wurde der Einheitswert der Liegenschaft (gemischt genutztes Grundstück) zuletzt zum 1. Jänner 2006 mit erhöht € 397.100 festgestellt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit § 201 BAO-Bescheid vom 31. März 2010, StrNr, die Stiftungseingangssteuer im Betrag von gesamt € 73.228 vorgeschrieben, und zwar:

1. hinsichtlich des zugewendeten Barvermögens von zusammen € 70.000 gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG mit 2,5 %, das sind € 1.750 (= lt. Selbstberechnung);
2. hinsichtlich des zugewendeten Grundvermögens ausgehend vom 3fachen Einheitswert der Liegenschaft mit 2,5 % gem. § 2 Abs. 1 Stift EG zuzüglich dem Erhöhungsbetrag von 3,5 % gem. § 2 Abs. 2 StiftEG, sohin mit gesamt 6 % von € 1,191.300, das sind € 71.478.

In der gesonderten Bescheidebegründung wurde ausgeführt, gegenständliche Liegenschaftsübertragung sei als unentgeltlicher Vorgang zu qualifizieren, da der vereinbarte Kaufpreis (€ 1,440.000) weniger als 50 % des gemeinen Wertes (€ 10,590.000) betrage. Beim Kaufpreis handle es sich auch nicht um eine iSd § 1 Abs. 5 StiftEG von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringende Schuld oder Last, die in wirtschaftlicher Beziehung zum übertragenen Vermögen stehe, sondern um eine anlässlich der Übertragung von der Bw eingegangene Verbindlichkeit im Rahmen eines unentgeltlichen Vorgangs.

In der dagegen erhobenen Berufung (dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt) wird vorgebracht:

Es sei unstrittig, dass das vorliegende Rechtsgeschäft (gemischte Schenkung) als unentgeltlicher Vorgang allein der Stiftungseingangssteuer, nicht aber der Grunderwerbsteuer, unterliege. Nach § 1 Abs. 5 StiftEG sei die Steuer vom "zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten ..." zu berechnen, weshalb - auch im Hinblick auf das der Stiftungseingangssteuer (so wie bei der Schenkungssteuer) innewohnende Bereicherungsprinzip - nur eine Besteuerung von der tatsächlichen/objektiven Bereicherung vorzunehmen und der von der Bw bezahlte Kaufpreis von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sei. Die Feststellung, ob eine Schenkung vorliege, sei zunächst anhand der Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu treffen. Liege diesbezüglich ein Mißverhältnis vor, so handle es sich um einen unentgeltlichen Vorgang, der entgeltliche Teil sei meist ein Kauf- oder Tauschvertrag. Daraus ergebe sich klar, dass eine vereinbarte Gegenleistung nicht als Teil der unentgeltlichen Zuwendung anzusehen sei. Im Weiteren seien für die Steuerfestsetzung die steuerlichen Bewertungsregeln heranzuziehen, dh. bei einer (gemischten) Schenkung der 3fache Einheitswert der Liegenschaft, von welchem die Gegenleistung im vollen

Wert in Abzug zu bringen sei. Im Gegenstandsfall ergebe sich daraus (3facher Einheitswert € 1,191.300 abzügl. Gegenleistung € 1,440.000) die Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer mit Null.

Da keine Stiftungseingangssteuer vorzuschreiben sei, könne es auch nicht zur Vorschreibung einer "Zuschlagsabgabe" gemäß § 2 Abs. 2 StiftEG kommen. Im Gegensatz zu § 8 Abs. 5 ErbStG finde sich nämlich im StiftEG keine entsprechende Bestimmung als "Mindeststeuer". Im ErbStG sei der Zuschlag einerseits in § 8 Abs. 4 zunächst als "Erhöhung" und andererseits in § 8 Abs. 5 als "Mindeststeuer" geregelt gewesen. Im Vergleich dazu sei im StiftEG lediglich die "Erhöhung" in § 2 Abs. 2 festgeschrieben, es fehle jedoch eine analoge Bestimmung zu § 8 Abs. 5 ErbStG.

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Bewertungsansätze von an die Stiftung zugewendeten Vermögenswerten bestünden verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 1 Abs. 5 StiftEG. Im Bereich des Grundvermögens sei aufgrund der historischen Werte nur eingeschränkt ein vergleichbarer Wertansatz gegeben. Die pauschale Bewertung mit dem 3fachen Einheitswert stelle sich im Zusammenhang mit den Steuerfolgen - Steuer 2,5 % + Zuschlag 3,5 % = 6 % vom 3fachen Einheitswert, ergibt gegenständlich gesamt € 71.478 - als wesentlich und daher verfassungswidrig dar.

Es werde daher beantragt, die Stiftungseingangssteuer ausschließlich vom zugewendeten Barvermögen € 70.000, sohin mit lediglich € 1.750, festzusetzen.

Dieser Berufung hatte der UFS mit Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 2012, RV/1557-W/10, Folge gegeben und die Stiftungseingangssteuer gem. § 2 Abs. 1 StiftEG mit € 1.750 festgesetzt (zur Begründung wird auf die dortige Entscheidung verwiesen).

Dagegen wurde vom Finanzamt Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (Amtsbeschwerde) zu Zl. 2012/17/0055 erhoben. Der VwGH hat nunmehr mit Erkenntnis vom 30. Jänner 2013 den angefochtenen UFS-Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. In Umsetzung dieses Erkenntnisses ist daher gegenständlich im fortgesetzten Verfahren neuerlich über die Berufung abzusprechen.

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

#### **1. Gesetzliche Grundlagen:**

Gemäß **§ 1 Abs. 1** Stiftungseingangssteuergesetz (**StiftEG**), BGBl. I Nr. 85/2008, in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 (in Geltung ab 18. Juni 2009), unterliegen der Stiftungseingangssteuer nach diesem Bundesgesetz unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen.

Steuerschuldner ist (grundsätzlich) der Erwerber; die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 1 Abs. 3 und Abs. 4 StiftEG).

Nach **§ 1 Abs. 5 StiftEG** ist die Steuer 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 des § 3 Abs. 4 (betr. in EU-Mitgliedstaaten belegene Grundstücke) - § 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 anzuwenden, wobei in den Fällen des § 19 Abs. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 der Abzug von Schulden und Lasten nur bis zur Höhe des dreifachen Einheitswertes oder des nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wertes zulässig ist.

Nach § 19 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, ist ua. inländisches Grundvermögen mit dem zuletzt festgestellten dreifachen Einheitswert zu bewerten.

Gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG beträgt die Steuer 2,5 % der Zuwendungen.

**§ 2 Abs. 2 StiftEG** lautet:

"Die sich nach Abs. 1 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen inländischer Grundstücke im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 um 3,5 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke".

## **2. Rechtliche Würdigung:**

In Streit gezogen ist allein die Besteuerung der von der Bw käuflich erworbenen Liegenschaft. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu im Erkenntnis vom **30.1.2013, 2012/17/0055**, auszugsweise wie folgt abgesprochen:

"Wesentliche Frage im Beschwerdefall ist, ob die Zuwendung einer Liegenschaft an eine Privatstiftung, für deren Hingabe eine Gegenleistung gegeben wird, die zwar weit unter dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt, die aber dennoch den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, als unentgeltliche Zuwendung im Sinne des StiftEG zu werten ist.

Das StiftEG, das durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) eingeführt wurde, soll dafür Sorge tragen, dass an der Eingangsbesteuerung von Zuwendungen an Privatstiftungen, die vor dem Außerkrafttreten des ErbStG durch eben dieses geregelt wurde, weiterhin festgehalten wird (vgl. den Ministerialentwurf ...). Es kann daher davon ausgegangen werden, dass zwischen der Stiftungsbesteuerung vor dem SchenkMG 2008 und nach seinem Inkrafttreten eine möglichst große Kontinuität bewahrt werden sollte.

Aufgrund des vom Gesetzgeber offensichtlich verfolgten Zieles der Wahrung der größtmöglichen Kontinuität zwischen den Regelungen des ErbStG und den Bestimmungen des StiftEG kann dem beschwerdeführenden Finanzamt nicht gefolgt werden, wenn es zur Klärung der

Frage, ob im Beschwerdefall eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt, das "Überwiegensprinzip" heranzieht. Wie die belangte Behörde zu Recht ausführt, ergibt sich eine Anwendung dieses Prinzips einzig aus den Richtlinien des BMF zur Stiftungseingangssteuer (StiftRL 2009, Rz 313). Da dieses Prinzip weder im ErbStG einen Niederschlag gefunden hat und sich auch nicht aus dem StiftEG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung ableiten lässt und auch nicht in den Gesetzesmaterialien zu der Einführung der Stiftungseingangssteuer erwähnt wurde, ist das "Überwiegensprinzip" im Beschwerdefall nicht heranzuziehen. ...

... Da bei Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung – wie festgestellt – ein Missverhältnis vorliegt, kann hinsichtlich der Wertdifferenz ohne weiteres eine von den Parteien – für die gemischte Schenkung notwendige – beabsichtigte Unentgeltlichkeit angenommen werden. Außerdem muss bei einer gemischten Schenkung beim Übergeber der Wille zu bereichern kein unbedingter sein ...

Bei einer gemischten Schenkung handelt es sich um ein teils entgeltliches, teils unentgeltliches Rechtsgeschäft. Gemäß § 1 Abs. 1 StiftEG unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen der Stiftungseingangssteuer. Der Fall einer gemischten Schenkung an eine Privatstiftung wird im StiftEG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung nicht ausdrücklich berücksichtigt und auch die Gesetzesmaterialien zu der Einführung des Stiftungseingangssteuergesetzes geben keine Hinweise auf die Vorgangsweise bei Vorliegen einer gemischten Schenkung. ...

Da nur unentgeltliche Zuwendungen der Stiftungseingangssteuer unterliegen, unterliegt auch bei Vorliegen der gemischten Schenkung einer Liegenschaft lediglich der unentgeltliche Teil der Stiftungseingangssteuer. Um den unentgeltlichen Teil der gemischten Schenkung zu ermitteln, ist – in Fortführung der Vorgangsweise bei der Ermittlung der Schenkungssteuer – der Wert der Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert des Grundstückes abzuziehen. ...

**Da im Beschwerdefall der Wert der Gegenleistung (€ 1.440.000) den dreifachen Einheitswert des Grundstückes (€ 1.191.300) übersteigt, verbliebe danach keine Bemessungsgrundlage auf Grund derer die Stiftungseingangssteuer festgesetzt werden könnte.**

Nach § 2 Abs. 2 StiftEG ist jedoch die sich nach Abs. 1 leg. cit. ergebende Steuer bei Zuwendungen inländischer Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG 1987 um 3,5 v.H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke zu erhöhen. Dies ist – worauf das beschwerdeführende Finanzamt zutreffend verweist – als **Mindeststeuer** für Zuwendungen inländischer Grundstücke zu verstehen. ...

Ergibt sich aber – wie hier – dieser Stiftungseingangssteuerbetrag mit Null, hindert dies nicht die Bemessung nach § 2 Abs. 2 StiftEG. **§ 2 Abs. 2 StiftEG ist daher – entgegen der Ansicht der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei – dahin zu verstehen, dass bei Zuwendungen inländischer Grundstücke jedenfalls der Steuersatz von 3,5 v.H. des (dreifachen) Einheitswertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke anzuwenden ist.**

Der entgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes unterliegt – was jedoch hier nicht zu entscheiden ist – der Grunderwerbsteuer, welche gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG idF BGBl. I Nr. 135/2009 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. ...".

Nach Obigem hat daher im Berufungsfall hinsichtlich der Liegenschaft die Festsetzung einer Stiftungseingangssteuer gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG zu entfallen, da sich nach Abzug der Gegenleistung (Kaufpreis) vom dreifachen Einheitswert keine Bemessungsgrundlage ergibt, es ist jedoch laut VwGH der "Erhöhungsbetrag" gemäß § 2 Abs. 2 StiftEG als "**Mindeststeuer**" mit 3,5 % vom dreifachen Einheitswert der durch die Zuwendung erworbenen Liegenschaft vorzuschreiben.

Die Steuer bemißt sich demnach wie folgt:

steuerpflichtige Zuwendungen:	Wert/Einheitswert	Steuersatz	Stiftungseingangssteuer
- Bargeld gesamt (wie bisher)	€ 70.000	2,5 %	€ 1.750,00
- Liegenschaft (Mindeststeuer)	€ 1.191.300	3,5 %	<u>€ 41.695,50</u>
Steuer gesamt			<b>€ 43.445,50</b>

### 3. Verfassungsrechtliche Bedenken:

Zu den von der Bw noch geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken zu § 1 Abs. 5 StiftEG (in der für Zuwendungen bis 31. Dezember 2011 noch geltenden Fassung des BGBl I 2009/52) gilt abschließend zu bemerken, dass dem UFS als einer ausschließlich in Anwendung der geltenden Rechtslage agierenden Verwaltungsbehörde keine Kompetenz zukommt, darüber abzusprechen, ob ein Gesetz allenfalls als verfassungswidrig zu beurteilen und folglich aufzuheben ist.

Darüber hat allein der hiefür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war der Berufung im fortgesetzten Verfahren insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2013