

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Privatstiftung A, a, vertreten durch V gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 25.03.2009, StNR X, betreffend Festsetzung der Stiftungseingangssteuer für Oktober 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

1.) Hinsichtlich der Zuwendung des Zuwenders "Y":

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Stiftungseingangssteuer für Oktober 2008 wird festgesetzt wie folgt:

Gemäß § 2 Abs. 1 StiftE 2,5% von der Summe der steuerpflichtigen Zuwendungen in Höhe von € 51.366,59 das sind € 1.284,16

Gemäß § 2 Abs. 2 StiftE 3,5% vom Wert der zugewendeten Grundstücke in Höhe von € 110.905,59 das sind € 3.881,70

sohin insgesamt mit **€ 5.165,86**.

2.) Hinsichtlich der Zuwendung des Zuwenders Z:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der Bescheid soweit dieser sich auf die Zuwendung des Z bezieht aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Am 25. März 2009 erließ das Finanzamt Wien 1/23 gegenüber der Privatstiftung A – diese in der Folge Beschwerdeführerin (kurz Bf) genannt - einen Bescheid gemäß § 201 BAO mit dem es Stiftungseingangssteuer für Oktober 2008 in Höhe von € 8.915,86 festsetzte.

Das Finanzamt stellte in diesem Bescheid fest: Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages (in Höhe von € 4.954,34) ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 3.961,52.

Die Festsetzung bezog sich auf mehrere Zuwendungen. Diese waren im Bescheid wie folgt ausgeführt:

1. Zuwender Y.

Berechnung der festgesetzten Stiftungseingangssteuer:

Gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG 2,50 % von der Summe
der steuerpflichtigen Zuwendungen

in Höhe von 51.366,59 € 1. 284,16 €

Erhöhung gemäß § 2 Abs. 2 StiftEG 3,50% vom Wert

der zugewendeten Grundstücke gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG

in Höhe von 110.905,59 € 3.881,70 €

Steuerpflichtige Zuwendung(en) gemäß § 1 Abs. 5 StiftEG:

Land- und forstwirtschaftliches

Vermögen 5.905,59 €

Beteiligung an

Kapitalgesellschaften 45.461,00 €

Summe der steuerpflichtigen

Zuwendungen 51.366, 59 €

Wert der zugewendeten Grundstücke

gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG: 110.905,59 €

2. Zuwender Z

Berechnung der festgesetzten Stiftungseingangssteuer:

Gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG 2,50 % von der steuerpflichtigen

Zuwendung in Höhe von 150.000,00 € 3.750,00 €

Steuerpflichtige Zuwendung(en) gemäß § 1 Abs. 5 StiftEG:

Sonstiges Vermögen 150.000,00 €

Stiftungseingangssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) 8.915,86 €

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

„Die Festsetzung der Stiftungseingangssteuer gem § 201 BAO aufgrund des neu bekanntgegebenen Beteiligungswertes, der Berechnung des GrEST-Äquivalentes i.Z.m.d. Zuwendung eines land- und forstwirtschaftl. Grundstückes sowie der unzulässigen Anwendung der Steuerbefreiung gem § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG i.Z.m.d. Übertragung einer Darlehensforderung auf die Stiftung (zur Bestimmung der Gemeinnützigkeit der Privatstiftung ist derzeit noch ein UFS-Verfahren offen. Hinsichtlich GrEST-Äquivalent wird ausgeführt, dass bei Zuwendung eines Grundstücks mit Verbindlichkeiten das GrEST-Äqu.gem §2(2)StiftEG mind. vom 3-fachen EW berechnet wird.“

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und im Wesentlichen begehrt

1. In Bezug auf die Zuwendung des Zuwenders „Y“ solle die Erhöhung gemäß § 2 Abs. 2 StiftEG vom Wert der zugewendeten Grundstücke in Höhe von € 110.905,59 nach Abzug der Schulden, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, in

Höhe von € 105.000,00, somit von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 5.905,59 berechnet werden und das Grunderwerbsteuer-Äquivalent daher in Höhe von € 206,70 festgesetzt werden.

2. In Bezug auf die Zuwendung des Zuwenders Z sei die Festsetzung der Stiftungseingangssteuer nicht korrekt, da es sich bei der Privatstiftung A um eine gemeinnützige Privatstiftung handle und daher die Zuwendung von Geldforderungen gemäß § 1 Abs. 6 Ziffer 1 steuerfrei sei. Zur Abklärung der Frage der Gemeinnützigkeit sei ein UFS-Verfahren im Gange. Die Stiftungseingangssteuer von der Geldzuwendung in Höhe von € 150.000,00 sei aufgrund der Gemeinnützigkeit der Privatstiftung mit € 0,00 festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2012 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und reduzierte die Festsetzung auf der Stiftungseingangssteuer für Oktober 2008 auf einen Betrag von € 5.165,87.

Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

„Der Y, hat mit Nachstiftungsurkunde vom 05.08.2008 der Privatstiftung A ua. die Grundstücke der EZ 1 unentgeltlich übertragen. Der dreifache Einheitswert der übertragenen Liegenschaften beläuft sich auf € 110.905,59. Im Rahmen der Übertragung der Liegenschaft hat die Privatstiftung A zudem eine in wirtschaftlicher Beziehung mit den übertragenen Liegenschaften stehende Verbindlichkeit von € 105.000,00 übernommen. Die Privatstiftung A hat den Vorgang der Übertragung der genannten Liegenschaften insgesamt als unentgeltlichen Vorgang angesehen und daher der Stiftungseingangssteuer unterworfen.

Die Bemessungsgrundlage für die nach § 2 Abs 1 StiftEG hinsichtlich der Grundstücksübertragungen zu ermittelnden Stiftungseingangssteuer beläuft sich nach Abzug der Schulden und Lasten gem. § 1 Abs 5 StiftEG auf € 5.905,59. Der Erhöhungsbetrag gem. § 2 Abs 2 StiftEG ist jedoch nach ho. Ansicht mindestens vom 3-fachen Einheitswert iHv € 110.909,59 vorzuschreiben.

Nach § 2 Abs. 2 StiftEG "erhöht sich" die sich nach Abs. 1 ergebende Steuer [...] um 3,5 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke." Die Wertermittlung ist gemäß § 1 Abs. 5 letzter Satz StiftEG nach den Bestimmungen des § 19 ErbStG, der hinsichtlich Grundstücke auf den Zweiten Teil des BewG verweist, vorzunehmen, womit stets der dreifache Einheitswert relevant ist. Die in § 1 Abs. 5 StiftEG vorgesehene Möglichkeit der Reduktion des Wertes um übernommene Schulden und Lasten wird in § 2 Abs. 2 StiftEG nicht erwähnt.

Hätte der Gesetzgeber auch die Erhöhung um 3,5% auf Grundlage des um Schulden und Lasten "bereinigten" Wertes nach § 1 Abs. 5 erster Satz StiftEG vornehmen wollen, hätte er sich offensichtlich einer anderen Verweisteknik bedient. So hätte er etwa eine Erhöhung um "3, 5% der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 5" vorsehen können, womit klar zum Ausdruck gekommen wäre, dass auch die ebendort angeordnete Reduktion des Wertes um Schulden und Lasten vorzunehmen ist. Diesfalls hätte eine Reduktion

der Bemessungsgrundlage auf null auch zu keiner Erhöhung führen können, weil 3,5% von null ebenfalls null ergeben. Darüber hinaus ist in § 2 StiftEG eine dem vormals anzuwendenden § 8 Abs 4 ErbStG vergleichbare Systematik installiert worden. Bei teleologisch-historischer Auslegung des § 2 Abs 2 StiftEG stellt sich auch der in § 2 Abs 2 StiftEG umschriebene Erhöhungsbetrag als Mindeststeuer dar, der unter allen Umständen einzuheben ist, auch wenn die Zuwendung – wie im konkreten Fall - infolge Übertragung von mit dem Grundstück in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu keiner Steuer führen würde. (vgl. dazu auch Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rz II/129c)

Nach Ansicht des ho. Finanzamtes ist die im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung stehende Stiftungseingangssteuer wie folgt festzusetzen: Berechnung der Stiftungseingangssteuer gem. § 2 Abs 1 StiftEG abzüglich der mit der Liegenschaft in wirtschaftlicher Beziehung stehenden, mitübertragenen Schulden und Lasten:

$€ 5.905,59 \cdot 2,5\% = € 147,64$; Berechnung des GrESt-Äquivalents gem. § 2 Abs 2 StiftEG $€ 110.909,59 \cdot 3,5\% = € 3.881,70$; die Stiftungseingangssteuer im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung beläuft sich daher auf € 4.029,34.

Die Stiftungseingangssteuer, die im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anfällt, beläuft sich auf € 1.136,53.

Insgesamt beläuft sich die für 10/2008 festzusetzende Stiftungseingangssteuer daher auf € 5.165,87.

Nachdem die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit entsprechend der Beurteilung des ho. Finanzamtes ab Gründung der A Privatstiftung gegeben waren (vgl. hierzu Gemeinnützigkeitsbestätigung vom 29.5.2012), wird die Stiftungseingangssteuer betreffend die Übertragung einer Geldforderung von € 150.000,00 gemäß § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG nicht festgesetzt (hinsichtlich dieses Punktes wird der Berufung vom 20.04.2009 stattgegeben). “

In der Folge stellte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit dem Vorlageantrag bekämpft die Bf die Abgabenfestsetzung nurmehr insoweit als die Vorschreibung des „Grunderwerbsteueräquivalents“ (gem § 2 Abs. 2 StiftEG) vom 3fachen Einheitswert iHv € 110.909,59 ohne Abzug einer in wirtschaftlicher Beziehung mit den übertragenen Liegenschaften stehenden, mitübertragenen Verbindlichkeit in Höhe von € 105.000,00 vorgenommen wurde.

Nun war die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), BGBl. I Nr. 85/2008, in der hier anzuwendenden Ursprungsfassung 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 - § 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. 6 Z 1 Stiftungseingangssteuergesetz, BGBl. I Nr. 85/2008, in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 (in Geltung ab 18. Juni 2009) bleiben Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen steuerfrei. Abs. 6 Z 1 ist auch auf Zuwendungen unter Lebenden anzuwenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstehen würde (vgl. § 5 Z 3).

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:

Die dem Beschwerdeverfahren zu grunde liegenden Zuwendungen erfolgten im Oktober 2008 und es ist Steuerschuld im Zeitpunkt der Zuwendungen entstanden.

Wie das Finanzamt bereits in seiner BVE vom 25. Juni 2012 zum Ausdruck brachte, handelt es sich bei der Bf., der Privatstiftung A um eine Stiftung, die gemeinnützige Zwecke verfolgt.

Nachdem § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 bereits auf Zuwendungen unter Lebenden anzuwenden ist, bei denen die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstanden ist, erweist sich die Zuwendung von Z auf grund der geänderten Gesetzeslage als steuerfrei und es ist der Bescheid insoferne aufzuheben und dem Beschwerdevorbringen Folge zu leisten.

Zu klären bleibt im Weiteren hinsichtlich der Zuwendung durch den Y., wie die Besteuerung der mit Verbindlichkeiten belasteten Liegenschaft zu erfolgen hat.

Mit Erkenntnis vom 30.1.2013, ZI. 2012/17/0055 - das sich für den vorliegenden Fall von entscheidender Bedeutung erweist - hatte der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde eines Finanzamtes (Amtsbeschwerde) zu entscheiden und hierin 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. ...".

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit diesem Erkenntnis klargestellt, dass zum Einen die Stiftungseingangssteuer gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG vom Wert der Zuwendung abzüglich des Wertes einer eventuellen Gegenleistung zu erheben ist; zum Anderen 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 ist, ohne dass eine mit der Übertragung der Liegenschaft verbundene Gegenleistung (in wirtschaftlicher Beziehung stehende, mitübertragene Schulden und Lasten, ...) den Wert der Bemessungsgrundlage nach § 2 Abs. 2 StiftEG schmälert.

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies, dass das Finanzamt die Stiftungseingangssteuer im Sinne § 2 Abs. 2 StiftEG zu Recht ausgehend vom 3fachen Einheitswert der zugewendeten Grundstücke festgesetzt hat.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bescheid-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 30.1.2013, Zl. 2012/17/0055).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juli 2015