

Begünstigter Steuersatz von 2 % bei der Grunderwerbsteuer bei Familienstiftungen?

Ist bei Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter Heranziehung des § 7 Abs 2 ErbStG der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis zugrunde zu legen, sodass bei Vorliegen einer Familienstiftung auch im Bereich der Grunderwerbsteuer der begünstigte Steuersatz von 2 % gemäß § 7 Z 1 GrEStG zur Anwendung käme?

§ 7 Z 1 u3 GrEStG 1987; § 7 Abs. 2 ErbStG 1955; § 7 Z 3 GrEStG 1987

UFS 21.08.2008, RV/0448-S/08, s.auch RV/0011-S/07

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 7. Juli 2006 wurde eine Privatstiftung, die VPS, 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.

Bezüglich der Vermögenswidmung der Stifterin WV wurde der Berufungswerberin einerseits mit Bescheid vom 19. Oktober 2006 Grunderwerbsteuer von den übernommenen Verbindlichkeiten lt. Punkt 5. a des Nachstiftungsvertrages sowie vom kapitalisierten Wert des Wohnungs- u. Fruchtgenussrechtes, somit von Euro 465.274,24 unter Anwendung des Steuersatzes von 3,5 % gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 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, welcher jedoch nicht berufungsgegenständlich ist, Schenkungssteuer festgesetzt.

Gegen den berufungsgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Oktober 2006 wurde fristgerecht Berufung eingelegt und beantragt, die Grunderwerbsteuer möge gemäß § 7 Z 1 GrEStG in Höhe von 2 % angesetzt werden. Dies mit dem Hinweis, dass bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG sich die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 1 GrEStG auf 2 % reduzieren würde, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stünden. 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 beim Erwerb von Grundstücken durch Personen bzw. Körperschaften, die nicht im § 7 Z 1 und 2 GrEStG genannt sind, die Steuer gemäß § 7 Z 3 leg.cit. 3,5 % der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 4 GrEStG betrage. Da im gegenständlichen Fall ein

Liegenschaftserwerb durch eine Privatstiftung vorliege, somit einer juristischen Person, die nicht in § 7 Z 1 und 2 GrEStG genannt sei, wäre die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage festzusetzen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpfte die Berufungswerberin hinsichtlich der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erneut die Festsetzung der Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % und bezog sich insbesondere auf die Stiftungsrichtlinien 2001. Die Stiftungsrichtlinien stellten 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für den gegenständlichen Berufungsfall maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften lauten:

§ 7 Abs. 2 ErbStG „ 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“.

§ 7 GrEStG: „Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

Z 1: durch den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v. H.

Z 3: durch andere Personen 3,5 v. H.“

Strittig ist, ob unter Heranziehung des § 7 Abs 2 ErbStG auch bei Festsetzung der Grunderwerbsteuer der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis zugrunde zu legen ist, und demnach bei Vorliegen einer Familienstiftung auch im Bereich der Grunderwerbsteuer der begünstigte Steuersatz von 2 % gemäß § 7 Z 1 GrEStG zur Anwendung käme.

Der allgemeine Steuersatz von 3,5% gemäß § 7 Z 3 GrEStG gilt für den Erwerb von Grundstücken durch Personen, die nicht in § 7 Z 1 oder 2 genannt sind, der ermäßigte Steuersatz von 2 % für Grundstücksübertragungen zwischen Personen, die durch Verwandtschaft, Ehe, Schwägerschaft oder Annahme an Kindes Statt in einem persönlichen Naheverhältnis stehen. Die begünstigten Personen sind in § 7 Z 1 taxativ aufgezählt. Der ermäßigte Satz ist nur auf Erwerbsvorgänge anwendbar, die zwischen natürlichen Personen stattfinden.

Veräußerer bzw Erwerber müssen persönlich Träger der Rechte an dem übertragenen Grundstück sein, es genügt nicht, dass sie mittelbar, etwa als Gesellschafter einer grundbesitzenden Gesellschaft über das Grundstück verfügen können. Aus der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform für die steuerrechtliche Beurteilung folgt eine klare Trennung der Gesellschaft von den Gesellschaftern (Trennungsprinzip). Ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen einer natürlichen und einer juristischen Person ist daher bereits begrifflich ausgeschlossen (vgl *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 7 Tz 2,3, 6 und 7 unter Bezugnahme auf höchstgerichtliche Rechtsprechung)

Gemäß Punkt Zweitens der Nachstiftungserklärung widmen die obengenannten Stifter der Privatstiftung Liegenschaften, welche somit als Liegenschaftserwerberin anzusehen ist.

Daraus folgt aber, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Grund des Erwerbes durch eine juristische Person, auch wenn diese als Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs 2 ErbStG zu qualifizieren wäre, welche jedoch nicht in § 7 Z 1 GrEStG genannt ist, ausscheidet.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, dass das Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs 4 ErbStG eine Ersatzabgabe darstelle, ist dazu auszuführen:

Es ist richtig, dass der VwGH das Grunderwerbsteueräquivalent als einen Einbruch des Grunderwerbsteuerrechtes in das Erbschaftsteuerrecht bezeichnet hat. Die Funktion und Rechtfertigung dieses Zuschlages nach § 8 Abs 4 und 5 wird nämlich darin gesehen, einen Ausgleich für die nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG entfallende Grunderwerbsteuerpflicht zu schaffen (vgl VfGH 24.9. 2003, B 706/00).

Der Kreis der in lit a des § 8 Abs 4 ErbStG angeführten Personen deckt sich idF des StruktAnpG 1996 mit den im § 4 Abs 2 Z 2 und § 7 Z 1 GrEStG angeführten Personen. Die Auslegung hat sich damit an diesen Gesetzesstellen und nicht an § 7 Abs 1 ErbStG zu orientieren (vgl VwGH 28.11.1956, Slg 1538/F und *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 8 Rz 37 und 44).

Trotz dieser Gleichschaltung in beiden Gesetzestexten kann daraus im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes für den Gegenstandsfall kein Durchgriff auf das Verwandtschaftsverhältnis abgeleitet werden. Wenn nämlich in § 7 Abs 2 ErbStG normiert ist, dass der Besteuerung unter den dort genannten Voraussetzungen das Verwandtschaftsverhältnis zugrunde zu legen ist, kann diese Anordnung nur für das Regelungssystem innerhalb des Erbschaftsteuerrechtes gelten. Eine Ausweitung auf den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes würde, zumal § 7 Z 1 GrEStG keinerlei Bezug auf die Bestimmung des § 7 Abs 2 ErbStG nimmt, einer unzulässigen, da außerhalb des Gesetzestextes anzusiedelnden Interpretation, gleichkommen. Der Wille des Gesetzgebers war offensichtlich, den begünstigten Personenkreis in beiden Bestimmungen, nicht jedoch deren Anwendungsvoraussetzungen zu harmonisieren.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 21. August 2008