

## **Zuwendung u.a. einer Liegenschaft an Privatstiftung: Da die Gegenleistung (immerwährender Fruchtgenuss) den dreifachen Einheitswert übersteigt, liegt entgeltliche Zuwendung vor, die nicht unter das StiftEG fällt.**

**Nach dem Gesetzeswortlaut unterliegen der Stiftungseingangssteuer nur "unentgeltliche Zuwendungen". Wenn daher die vereinbarte Gegenleistung (immerwährender Fruchtgenuss) den dreifachen Einheitswert der an die Privatstiftung zugewendeten Liegenschaft übersteigt, so liegt (steuerlich) ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Hiedurch wird kein Tatbestand nach dem StiftEG, sondern nach dem GrEStG erfüllt.**

**§ 1 Abs. 1 StiftEG (SchenkMG 2008), § 1 Abs. 5 StiftEG, § 19 Abs. 1 ErbStG 1955, § 19 Abs. 2 ErbStG 1955, § 13 Abs. 1 BewG 1955, § 15 Abs. 2 BewG 1955, § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987**

UFS 22.10.2009,  
RV/0568-I/09

**VfGH-Beschwerde zur Zl. B 1473/09 eingebracht.**

### **Entscheidungsgründe**

Mit Notariatsakt vom 10. Jänner 2008 wurde die X-Privatstiftung (= Berufungswerberin, Bw) errichtet.

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 17. Oktober 2008 hat der Stifter X zum Einen die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1 (Einfamilienhaus) in die Stiftung eingebracht; dies unter Vereinbarung einer Gegenleistung, nämlich eines für den Stifter sowie jeweils dessen Rechtsnachfolger als Dienstbarkeit einzuräumenden, lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes am Wohnhaus sowie der von der Stiftung abzusichernden häuslichen Pflege und Betreuung des Stifters. Das Fruchtgenussrecht wird nicht höchstpersönlich eingeräumt und erlischt nicht mit dem Ableben des Stifters, sondern geht jeweils auf *einen* Rechtsnachfolger über. Für Steuerbemessungszwecke werde das Fruchtgenussrecht mit monatlich gesamt € 1.700 (inkl. Betriebskosten) bewertet, woraus sich aufgrund der immerwährenden Dauer des Rechtes der 18-fache Jahresbetrag mit € 367.200 ermittle. Die Betreuungskosten werden mit pauschal € 4.000 veranschlagt.

Des Weiteren wendet der Stifter folgende in seinem Eigentum befindliche Wertpapiere der Privatstiftung zu:

1. der D-Bank im Nominale von € 700.000, Wert ca. € 610.000;
2. der U. im Nominale von € 2,145.000, Wert ca. € 1,855.000.

Am 16. Juni 2009 wurde eine Stiftungseingangssteuererklärung (Formular Stift 1) beim Finanzamt eingereicht, welche lt. Begleitschreiben "unvollständig ausgefüllt" sei und als "zugewendetes Vermögen" die Wertpapiere mit gesamt € 2,465.000 beinhaltet. Bezüglich der zugewendeten Liegenschaft werde um amtswegige Ergänzung sowie um entsprechende Berücksichtigung der vereinbarten Belastungen (Fruchtgenussrecht, Pflegerecht) ersucht, da der Einheitswert der zugewendeten Liegenschaft nicht bekannt sei.

Vom Finanzamt wurde der zur Liegenschaft EZ2 (?), unbebautes Grundstück) zuletzt festgestellte Einheitswert von € 14.679,91 erhoben und mit § 201 BAO-Bescheid vom 28. September 2009, StrNr, die Stiftungseingangssteuer insgesamt im Betrag von € 64.267,38 festgesetzt. Der Bemessung wurden dabei die zugewendeten Wertpapiere mit € 2,465.000 sowie die Liegenschaft mit dem dreifachen Einheitswert von € 44.039,73, davon Steuer 2,5 % + 3,5 % vom dreifachen Einheitswert, zugrunde gelegt (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 28. September 2009).

In der dagegen erhobenen Berufung (dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt) wurde eingewendet, da das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) betreffend unentgeltliche Zuwendungen ua. an privatrechtliche Stiftungen in seinem § 1 Abs. 5 an die Bewertungsvorschrift des § 19 ErbStG 1955 anknüpfe, erscheine die Erhebung der Stiftungseingangssteuer aus mehreren Gründen verfassungsrechtlich bedenklich. Der Verfassungsgerichtshof habe bereits das ErbStG aufgrund der dortigen Bewertung nach dem Einheitswertsystem aufgehoben. Die dortigen, vom VfGH geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken würden sohin auch in Zusammenhang mit dem StiftEG gelten. Die Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert führe auch beim StiftEG zu einer zufallsabhängigen und willkürlichen Bemessungsgrundlage. Die Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung setze eine realistische Darstellung der Verkehrswertverhältnisse durch den Einheitswert der Grundstücke voraus, welche bislang mangels Sanierung (Neuerhebung/ Neufestsetzung) der aktuellen (historischen) Einheitswerte nicht gegeben sei. Der Steuerbescheid sei daher zur Gänze zu beheben.

Vom UFS wurde erhoben:

1. Der zuletzt festgestellte Einheitswert der tatsächlich eingebrachten Liegenschaft, nämlich EZ1 (Einfamilienhaus des Stifters), beträgt € 127.100 bzw. der dreifache Einheitswert € 381.300;
2. In Beantwortung eines Vorhaltes wurde seitens der Bw eine Bankbestätigung vorgelegt, wonach die zugewendeten Wertpapiere zum Stichtag 17. Oktober 2008 folgenden Kurswert hatten: D-Bank € 607.600 und U € 1,845.129, zusammen € 2,452.729;

3. Weiters wurde von der Bw mitgeteilt, dass die Nutzfläche des eingebrachten Wohnhauses (Keller, EG, OG) lt. Einreichplan insgesamt rund 896 m<sup>2</sup> betrage. Der monatlich veranschlagte Mietwert sei vom Vertragsverfasser (Notar) aufgrund von Erfahrungswerten im Schätzungswege ermittelt worden;

4. Laut Einsichtnahme in den bezughabenden Bewertungsakt des Finanzamtes XX, EW-AZ1, beträgt zufolge der Baubeschreibung im Baubescheid die nutzbare Wohnfläche im Keller rund 112 m<sup>2</sup>, im Erdgeschoß rund 202 m<sup>2</sup> und im Obergeschoß rund 105 m<sup>2</sup>, zusammen sohin rund 419 m<sup>2</sup>.

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### 1. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), BGBl. I 2008/85 idgF - anzuwenden auf Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Todestag nach dem 31. Juli 2008 liegt, bzw. unter Lebenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht - 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 damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten, zu berechnen, wobei die Bewertung (grundsätzlich) nach § 19 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, vorzunehmen ist. Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, sind mit dem Kurswert anzusetzen (§ 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 13 Abs. 1 Bewertungsgesetz).

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. inländisches Grundvermögen mit dem zuletzt festgestellten dreifachen Einheitswert zu bewerten. Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten (§ 15 Abs. 2 BewG). Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung etc.), sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen (§ 17 Abs. 2 BewG).

Gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG beträgt die Steuer 2,5 % der Zuwendungen. Die Steuer erhöht sich nach Abs. 2 dieser Bestimmung bei Zuwendung von inländischen Grundstücken um 3,5 % des Wertes (= dreifacher Einheitswert) der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

#### 2. Rechtliche Würdigung:

##### a) Wertpapiere:

Die an die Stiftung unentgeltlich zugewendeten Wertpapiere sind gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 13 Abs. 1 Bewertungsgesetz mit deren **Kurswert** zum Stichtag 17. Oktober 2008, der laut beigebrachter Bankbestätigung gesamt € 2.452.729 beträgt, der Stiftungseingangssteuer zu unterwerfen.

##### b) Liegenschaft:

In Gegenüberstellung des steuerlichen Wertes der Liegenschaft, nämlich des zutreffenden dreifachen Einheitswertes von € 318.300, zu der lt. Nachstiftung vereinbarten **Gegenleistung** in Höhe von dort veranschlagt gesamt € 371.200 (= immerwährendes Fruchtgenussrecht + Pflege) ist aufgrund des Umstandes, dass sohin die von der Bw zu erbringende Gegenleistung den Wert der Liegenschaft übersteigt, steuerlich betrachtet - bereits nach eigenen Schätzwerten der Bw - von einem **voll entgeltlichen** Rechtsgeschäft auszugehen.

Im Übrigen wäre im Hinblick auf die Wohnnutzfläche von rund 419 m<sup>2</sup> und unter Berücksichtigung des nach Erfahrungswerten und der Verwaltungspraxis anzusetzenden Richtwertes von € 5,77 pro m<sup>2</sup> (ab 1. April 2008) gegenständlich wohl eher von einem angemessenen monatlichen Mietwert im Betrag von rund € 2.400 und einer entsprechend noch weitaus höheren Gegenleistung auszugehen.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut in § 1 Abs. 1 StiftEG unterliegen der Stiftungseingangssteuer aber (ausschließlich) *unentgeltliche Zuwendungen* ua. an Privatstiftungen, sodass im Gegenstandsfalle durch Einbringung der Liegenschaft samt (übersteigender) Gegenleistung kein Tatbestand nach dem StiftEG erfüllt wird.

Der Vollständigkeit halber wird - insbesondere im Hinblick auf die diesbezüglich mit dem steuerlichen Vertreter geführte telefonische Besprechung - darauf hingewiesen, dass entgeltliche Liegenschaftserwerbe der Grunderwerbsteuer unterliegen; die Grunderwerbsteuer ist vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Die nach § 3 Abs. 1 Z 8 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, vorgesehene Befreiung findet nur Anwendung auf "*den Übergang von Grundstücken auf Grund eines Vorganges, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt*", dh. nach Ansicht des UFS lediglich auf *unentgeltliche Zuwendungen* iSd § 1 Abs. 1 StiftEG. Aus den diesbezüglich korrespondierenden Bestimmungen erhellt, dass Zuwendungen an Privatstiftungen, insoweit sie unentgeltlich sind, der Stiftungseingangssteuer unterliegen und insoweit, als ein Entgelt bzw. eine Gegenleistung vorliegt, ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt wird.

#### 3. Berufung wg. verfassungsrechtlicher Bedenken:

Laut Berufungsvorbringen sei gegenständlich bekämpfter Bescheid deshalb **zur Gänze** aufzuheben, weil das StiftEG in § 1 Abs. 5 **an die Bewertungsvorschrift des § 19 ErbStG 1955 anknüpfe**, weshalb die Erhebung der Stiftungseingangssteuer an sich verfassungsrechtlich bedenklich erscheine.

Es bestünden insbes. hinsichtlich des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken, welche der VfGH in Zusammenhang mit der Aufhebung des Grundtatbestandes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer geäußert habe. Dem UFS als einer ausschließlich in Anwendung der geltenden Rechtslage agierenden Verwaltungsbehörde kommt keine Kompetenz zu, darüber abzusprechen, ob ein Gesetz allenfalls als verfassungswidrig zu beurteilen und folglich aufzuheben ist. Darüber hat allein der hierfür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden.

In Anbetracht obiger Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Oktober 2009