

Bemessung des Grunderwerbsteueräquivalents gemäß § 8 Abs.4 lit.b ErbStG bei Zuwendung einer Liegenschaft an eine Familienstiftung

In der lit.c des § 8 Abs.3 ErbStG wird dem Steuerschuldner bei Zuwendung des Stifters an eine Familienstiftung iSd § 7 Abs.2 ErbStG insofern ein Wahlrecht eingeräumt, als er beantragen kann, dass die Steuer nach dem Steuersatz iSd § 8 Abs.1 ErbStG berechnet wird. Für die Einordnung in die Steuerklasse ist dabei das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten maßgeblich. Bei der Feststellung, wer die nach der Familienstiftung entferntest Berechtigten sind, sind alle Personen zu berücksichtigen, die im jeweiligen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach der Satzung zum Kreis der Begünstigten gehören. Eine nach diesem Zeitpunkt eintretende Änderung des Verwandtschaftsverhältnisses ist ebenso unbeachtlich wie eine spätere Änderung der Stiftungsurkunde.

§ 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955, § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955, § 7 Abs. 1 ErbStG 1955, § 7 Abs. 2 ErbStG 1955, § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955, § 8 Abs. 3 lit. c ErbStG 1955, § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG 1955, § 8 Abs. 4 lit. b ErbStG 1955, § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955

UFS 03.09.2009,
RV/0966-W/07

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Privatstiftung, welche mit Stiftungsurkunde vom 2. September 2005 errichtet wurde. Gemäß Punkt fünftens dieser Urkunde handelt es sich bei den Stiftern um T.C., M.C., C.C. und L.C..

Laut dem Schreiben des bevollmächtigten Vertreters der Bw. vom 5. Juli 2006 handelt es sich bei M.C. und L.C. um die Eltern von T.C. und C.C. .

Gemäß Punkt zweitens der am 2. September 2005 errichteten Stiftungszusatzurkunde hat diese Privatstiftung den Zweck das Vermögen der Privatstiftung rentabilitätsorientiert und nach Möglichkeit weiter haltend zu verwalten und aus dem Veranlagungsüberschuss des Stiftungsvermögens die Begünstigten zu fördern und zu unterstützen; "insbesondere soll die dem derzeitigen Status entsprechende angemessene Lebenshaltung der Stifter sichergestellt und gefördert werden"

Laut Punkt fünftens dieser Urkunde werden zunächst als Begünstigte dieser Stiftung die Stifter selbst genannt. Weiters wird festgestellt, dass der Beirat berechtigt ist, neben den Stiftern auch deren Nachkommen nach Stämmen als Begünstigte zu bestimmen. Für den Fall, dass die Stifter gestorben sind und vom Stiftungsbeirat keine anderen Personen als Begünstigte bestimmt worden sind werden die Nachkommen der Begünstigten nach Stämmen zu gleichen Teilen als Begünstigte eingesetzt. Sollten keine Nachkommen vorhanden sein, so werden als Letztbegünstigte Frau U.N., und B.A., als Letztbegünstigte eingesetzt.

Mit Nachstiftungsvertrag vom 24. April 2006 widmete der Stifter C.C. die Liegenschaft X., samt Inventar der Bw. und diese nahm diese Nachstiftung an.

In Punkt viertens dieses Vertrages wird festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme des Nachstiftungsobjektes bereits am 1. Jänner 2006 erfolgt ist.

Mit Schreiben des bevollmächtigten Vertreters der Bw. vom 31. Oktober 2006 wird festgehalten, dass mit dem verfahrensgegenständlichen Nachstiftungsvertrag kein Inventar mit übertragen wurde, da es sich bei dem Vertragsgegenstand um ein Zinshaus handelt dessen allfälliges Inventar im Eigentum der Mieter steht. Weiters wurde mitgeteilt, dass die verfahrensgegenständliche Zuwendung gemäß § 8 Abs.3 lit.b ErbStG einem Steuersatz von 5% unterliegen würde.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern vom 24. November 2006 wurde gegenüber der Bw. für diesen Erwerb die Schenkungssteuer im Betrage von € 1.529,35 festgesetzt.(= gemäß § 8 Abs.3 lit.b ErbStG 5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in der unbestrittenen Höhe von € 17.947,00 zuzüglich Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs.4 lit.b ErbStG 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes in der unbestrittenen Höhe von € 18.057,00)

Als Begründung dazu wurde angeführt, dass bei der Anwendung des linearen Steuersatzes von 5% gemäß § 8 Abs.3 lit.b ErbStG von einer Zuwendung an die Privatstiftung und nicht von einer Zuwendung an die laut § 8 Abs.4 lit.a ErbStG begünstigten Personen auszugehen wäre. Darüber hinaus wäre auch bei der Wahl eines progressiven Steuersatzes im Sinne des § 8 Abs.1 leg.cit. bei der Bemessung der Schenkungssteuer vom Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Begünstigten zum Geschenkgeber auszugehen gewesen; sodass die Steuerklasse V und somit der Zuschlag gemäß § 8 Abs.4 lit.b ErbStG zur Anwendung gekommen wäre.

Dagegen erhob die Bw. durch ihre bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht Berufung und beantragte darin die Abänderung des Grunderwerbsteueräquivalents auf € 361,00 mit der Begründung, dass dieser Zuschlag gemäß Rz 290 der Stiftungsrichtlinien, mit 2% des steuerlich maßgeblichen Wertes des Grundstückes zu bemessen gewesen wäre, da die Begünstigten die Stifter wären und daher eine Familienstiftung vorliegen würde.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2007 als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass laut Rz 290 der Stiftungsrichtlinien die Verhängung eines reduzierten Zuschlages im Sinne des § 8 Abs.4 ErbStG nur dann zu erfolgen hat, wenn alle Begünstigten zum Stifter in einem Verwandtschaftsverhältnis wie Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind oder Schwiegerkind stehen würden. Im vorliegenden Fall wären laut Stiftungszusatzurkunde als Letztbegünstigte keine Personen eingesetzt worden, bei welchen dieses aufgezeigte Verwandtschaftsverhältnis vorliegen würde.

Dagegen stellte die Bw. durch ihre bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in Replik auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung aus, dass die Verweigerung des reduzierten Steuersatzes im vorliegenden Fall den logischen Denkgesetzen widersprechen würde und zudem bedeuten würde, dass es sich bei der Bestimmung des § 8 Abs.4 lit.a ErbStG um totes Recht handelt, weil jeder Errichter einer Stiftungsurkunde grobfahrlässig handeln würde, wenn er für den Fall des Nichtvorhandenseins naher Angehöriger keine Auffangregelung treffen würde. Bei dem Letztbegünstigten B.A., würde es sich mittlerweile um den Ehemann der Stifterin T.C. handeln. Darüber hinaus würde im Hinblick auf die statistische Lebenserwartung der beiden Letztbegünstigten nur eine minimale Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass diese tatsächlich in den Genuss der Begünstigung kommen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 15. Juni 2007 zu G 23/07 ua. erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 2 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gebunden.

Die auf den vorliegenden Fall bezogenen wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen lauten in ihrer verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG), unterliegen diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 3 Abs.1 Z 7 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Gemäß § 7 Abs.1 ErbStG werden nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser folgende fünf Steuerklassen unterschieden.

Steuerklasse I

1. der Ehegatte,
2. die Kinder; als solche gelten auch: die an Kindesstatt angenommenen Personen und die Stiefkinder

Steuerklasse II

die Abkömmlinge der in der Steuerklasse I Z 2 genannten, die Abkömmlinge der an Kindes statt angenommenen Personen jedoch nur dann, wenn sich die Wirkungen der Annahme an Kindes statt auch auf die Abkömmlinge erstrecken

Steuerklasse III

1. die Eltern, Großeltern und weiteren Voreltern
2. die Stiefeltern
3. die voll- und halbbürtigen Geschwister

Steuerklasse IV

- 1 die Schwiegerkinder
2. die Schwiegereltern
3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern

Steuerklasse V

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen

Gemäß § 7 Abs.2 ErbStG ist im Falle des § 3 Abs.1 Z 7 der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Geschenkgeber zu Grunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht wird.

Gemäß § 8 Abs.3 lit.b ErbStG beträgt die Steuer, ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen, von Zuwendungen an nicht unter lit.a fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 vH, ist der Stifter eine Privatstiftung 2,5 vH.

Gemäß lit.c leg.cit kann abweichend von lit.b für Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung (§ 7 Abs.2) nach Wahl eines Steuerschuldners die Steuer stattdessen nach dem maßgeblichen Steuersatz des § 8 Abs.1 berechnet werden.

Gemäß § 8 Abs.4 lit a ErbStG erhöht sich die sich nach Abs.1 und 2 oder nach dem Abs.3 ergebende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2.vH Bei Zuwendungen an andere Personen um 3,5 vH.(§ 8 Abs.4 lit.b)

Gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Die im Berufungsverfahren ins Treffen geführte Rz 290 der Stiftungsrichtlinien lautet wie folgt

Werden der Privatstiftung inländische Grundstücke übertragen erhöht sich die nach § 8 Abs.3 ErbStG bzw.8 Abs.1 ErbStG berechnete Steuer um 3,5% des Wertes des durch die Zuwendung erworbenen Grundstückes. Bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs.2 ErbStG reduziert sich der Zuschlag nach § 8 Abs.4 ErbStG um 2%, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stehen: Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind Wahlkind oder Schwiegerkind. Bei Ausübung des Wahlrechtes und Berechnung der Steuer nach § 8 Abs.1 ErbStG reduziert sich der Zuschlag dann auf 2%, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stehen: Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind Wahlkind oder Schwiegerkind.

Im Hinblick auf den Inhalt des Berufungsvorbringens ist auszuführen:

Zunächst ist im Hinblick darauf, dass die Bw. ihr Berufungsbegehren auch auf Rz 290 der Stiftungsrichtlinien stützt, festzustellen, dass Erlässe und Richtlinien der Finanzverwaltung mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen. Darüber hinaus stützt der Verwaltungsgerichtshof kein Vertrauen auf die Richtigkeit von Erlässen bzw. Richtlinien. (z.B. VwGH 22.5.2002, 99/15/0119).

Eine Familienstiftung liegt vor, wenn die Vorteile aus der Stiftung überwiegend einer Familie oder bestimmten Familien zukommen. Eine Familienstiftung liegt jedenfalls dann vor, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein wesentliches Familieninteresse belegen. (Dorazil/Taucher ErbStG, 4. Auflage, §7 Anm 8.12)

In der lit.c des § 8 Abs.3 ErbStG wird dem Steuerschuldner bei Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung iSd § 7 Abs.2 ErbStG insofern ein Wahlrecht eingeräumt, als er beantragen kann, dass die Steuer nach dem Steuersatz im Sinne des § 8 Abs.1 ErbStG berechnet wird. Für die Einordnung in die Steuerklasse ist dabei das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten maßgeblich.

Bei der Feststellung wer die nach der Familienstiftung entferntest Berechtigten sind, sind alle Personen zu berücksichtigen, die im jeweiligen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach der Satzung zum Kreis der Begünstigten gehören. Eine nach diesem Zeitpunkt eintretende Änderung des Verwandtschaftsverhältnisses ist ebenso unbeachtlich wie eine spätere Änderung der Stiftungsurkunde. (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 7 ErbStG, Rz 23)

Sowohl aus der Textierung des § 8 Abs.4 ErbStG (*"die sich nach den Abs.1 und Abs.2 oder nach Abs.3 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen"*) als auch daraus, dass der Erwerb von Todes wegen und die Schenkung als einheitliche Erwerbsvorgänge der Steuer unterzogen werden, ergibt sich, dass der Zuschlag keine selbstständige Abgabe ist. Vielmehr ist die nach den einzelnen Bestimmungen des ErbStG- insbesondere des § 8 - ermittelte Steuer eine einheitliche Abgabe. (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG, Rz 39). Das bedeutet aber, dass bei der Ermittlung der Steuer nach § 8 Abs.1, 2 und 3 und des Zuschlages nach Abs.4 dasselbe Zuwender- Empfänger Verhältnis zu Grunde zu legen ist, wobei der Umstand zu beachten ist, dass der Kreis der in lit.a des § 8 Abs.4 angeführten Personen sich mit den idF des StruktAnpG 1996 mit den im § 4 Abs.2 Z 2 und § 7 Z 1 GrEStG 1987 angeführten Personen deckt, und sich daher die Auslegung an diesen Gesetzesstellen und nicht an § 7 Abs.1 ErbStG zu orientieren hat. So sind unter Kindern des § 8 Abs.4 lit. a ErbStG alle Abkömmlinge des Zuwendenden anzusehen und so hat der Ehegatte des Wahlkindes und des Enkelkindes als Schwiegerkind iSd § 8 Abs.4 lit.a ErbStG zu gelten.

Für die Beurteilung, ob die Erhöhung nach § 8 Abs.4 ErbStG mit 2 vH oder mit 3,5 vH vorzunehmen ist, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich.

Im gegenständlichen Fall liegt unbestrittener Weise gemäß dem in der Stiftungszusatzurkunde definierten Stiftungszweck eine Familienstiftung vor. In diese Familienstiftung hat C.C., als Stifter, die verfahrensgegenständliche Liegenschaft eingebracht. In der Stiftungszusatzurkunde wurden als Letztbegünstigte zwei Personen angeführt, welche im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung zu dem Geschenkgeber in keinem verwandtschaftlichen Verhältnis standen.

Diese Nachstiftung wurde auf Grund des Schreibens des bevollmächtigten Vertreters der Bw. vom 31. Oktober 2006 mit der in § 8 Abs.3 lit.b ErbStG normierten ermäßigten "Eintrittsabgabe" belastet, welche ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung und des persönlichen Verhältnisses des Geschenkgebers zu den Erwerbern in einem fixen Steuersatz von 5% besteht. Wenn § 8 Abs.3 lit b ErbStG regelt, dass die Steuer bei Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5% beträgt, so wird dieser Besteuerung ein Erwerbsvorgang vom Stifter an die Privatstiftung unterstellt. Im Sinne des o.a. Grundsatzes der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges ist daher auch bei der Ermittlung des Zuschlages gemäß § 8 Abs.4 ErbStG von einem Erwerbsvorgang an die Privatstiftung auszugehen. Diese gehört aber nicht zu dem in § 8 Abs.4 lit.a begünstigten Personenkreis, daher konnte der begünstigte Steuersatz von 2% nicht gewährt werden.

Doch selbst wenn unter Nichtbeachtung des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges bei der Bemessung des Zuschlages gemäß § 8 Abs.4 ErbStG auf das Verwandtschaftsverhältnis durchgegriffen worden wäre, wäre die Gewährung des begünstigten Zuschlages nicht möglich gewesen, da bei der Besteuerung einer Zuwendung des Stifters an eine Familienstiftung nach dem Verwandtschaftsverhältnis, gemäß § 7 Abs.2 ErbStG, das persönliche Verhältnis des Stifters zu der Person maßgeblich ist, die nach der Stiftungsurkunde am entferntest berechtigt ist. Bei den entferntest Berechtigten handelt es sich im vorliegenden Fall um Personen, welche im für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblichen Zeitpunkt, nicht zu den in § 8 Abs.4 lit.a ErbStG begünstigten Personenkreis zählten.

Aus demselben Grunde hätte auch im Falle, dass mit Besteuerung des Erwerbes gemäß § 8 Abs.1 ErbStG vorzugehen gewesen wäre, ein im Sinne des § 8 Abs.4 lit.a begünstigter Zuschlag nicht gewährt werden können. In diesen Fall wäre gemäß § 7 Abs.2 ErbStG

der Besteuerung des Erwerbes das persönliche Verhältnis des Stifters zu familienfremden und somit der Steuerklasse V angehörenden Personen zu Grunde zu legen gewesen, welche in der Folge auch bei der Bemessung des Zuschlages nicht zu den in § 8 Abs.4 lit.a ErbStG begünstigten Personenkreis zu zählen gewesen wären.

Zuwendungen eines Stifters an eine Familienstiftung werden vom Gesetzgeber insofern begünstigt, dass der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der Besteuerung mit einer einmaligen Eintritsabgabe iSd § 8 Abs.3 lit.b ErbStG und der Besteuerung nach den persönlichen Verhältnissen des zuwendenden Stifters zu den in der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten iSd §§ 7 Abs.2, 8 Abs.1, 8 Abs.3 lit.c ErbStG hat.

Für den Fall, dass es sich bei einer solchen Zuwendung um eine Liegenschaft handelt, bedeutet diese Begünstigung aber nicht, dass alleine auf Grund des Vorliegens einer Familienstiftung ein begünstigter Zuschlag iSd § 8 Abs.4 ErbStG gewährt werden muss.

Der Gesetzgeber hat im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit die Gewährung eines solchen Zuschlages von den in § 8 Abs.4 lit.a ErbStG normierten Voraussetzungen abhängig gemacht.

Die Erlangung dieser Begünstigung hängt davon ab, ob die Liegenschaft an Personen zugewendet worden ist, welche zum zuwendenden Stifter in einem der in § 8 Abs.4 lit.a ErbStG normierten Verwandtschaftsverhältnis stehen.

Die Gestaltung des Inhaltes der Stiftungsurkunde und somit auch die Benennung des Kreises der daraus berechtigten Personen liegt ausschließlich in der Dispositionsfreiheit der Stifter.

Wenn in einer Stiftungsurkunde über eine Familienstiftung bestimmt wird, dass, für den Fall dass keine der darin begünstigten Personen mehr bestimmbar ist, die Bestimmung eines familienfremden Begünstigten durch letztwillige Verfügung durch den letzten Begünstigten zulässig und wirksam ist, so hindert diese Bestimmung bei Besteuerung des Erwerbes gemäß § 8 Abs.1 ErbStG nicht die Zuerkennung des begünstigten Zuschlages gemäß § 8 Abs.4 ErbStG, wenn es sich bei den in der Stiftungsurkunde angeführten Begünstigten um Personen handelt, welche zu dem Stifter, der die Liegenschaft der Familienstiftung zugewendet hat, im Zeitpunkt der Zuwendung, in einem persönlichen Verhältnis stehen, welches in § 8 Abs.4 lit.a ErbStG normiert ist.

Im vorliegenden Fall konnte jedoch die angestrebte Begünstigung- unbeschadet dessen, dass wahlgemäß mit Versteuerung gemäß § 8 Abs.3 lit.b ErbStG vorgegangen wurde und daher bereits in Beachtung des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Erwerbsvorganges von einem Erwerb an eine Privatstiftung auszugehen war- schon aufgrund der, in der Nachstiftungsurkunde angeführten, Letztbegünstigten, nicht gewährt werden.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher der Berufung der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. September 2009