

Verkauf einer Liegenschaft an eine Privatstiftung

1. Nach der Systematik des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts, woran das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) eindeutig anknüpft, ist bei teils entgeltlicher, teils unentgeltlicher Übertragung einer Sache („gemischte Schenkung“) von einem Kauf und einer Schenkung auszugehen. Da gegenständlich der Kaufpreis den Wert der Liegenschaft (dreifacher Einheitswert) übersteigt, liegt ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft vor und wird kein Tatbestand iSd § 1 Abs 1 StiftEG erfüllt.
2. VwGH-Beschwerde zur ZI 2012/17/0055 eingebracht (Amtsbeschwerde).

§§ 1 Abs 1 und 5, 2
Abs 2 StiftEG, § 3
Abs 1 Z 8 GrEStG
1987
UFS 25.01.2012,
RV/1557-W/10

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Stiftungseingangssteuer gemäß § 2 Abs. 1 Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), BGBl I 2008/85 idGF., mit 2,5 v. H. von € 70.000, sohin im Betrag von € 1.750, 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 Bescheidbegründung 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 3fachen 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen:

Im Zuge der Aufhebung der Grundtatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes mit Wirkung zum 31. Juli 2008, sodass ab dem 1. August 2008 keine Erbschafts- und Schenkungssteuer mehr erhoben wird, hat der Gesetzgeber bei Privatstiftungen die Prolongierung der Erbschafts- und Schenkungssteuer entschieden. Er hat hierfür das neue Stiftungseingangssteuergesetz im Rahmen des Schenkungsmeldegesetzes 2008 beschlossen. Die Stiftungseingangsbesteuerung betreffend die Besteuerung von Zuwendungen an Privatstiftungen knüpft sohin systematisch an das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz an (vgl. in Varro, Stiftungseingangssteuer, Manz 2009, S. 37-38).

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 in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2009/52, in Geltung ab 18. Juni 2009, 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.

Das Finanzamt geht anhand des krassen Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung bzw. des Umstandes, dass der Kaufpreis weniger als 50 % des bekannt gegebenen Verkehrswertes der Liegenschaft beträgt, von einer gemischten Schenkung und zufolge der Stiftungseingangssteuerrichtlinien des BMF davon aus, dass diesfalls ein voll unentgeltliches, sohin nach dem StiftEG zu besteuern- des Rechtsgeschäft vorliege. Die Gegenleistung (Kaufpreis) sei nicht zu berücksichtigen.

Festgehalten wird, dass der UFS an Erlässe und Richtlinien des BMF nicht gebunden ist. Die in den Stiftungseingangssteuerrichtlinien propagierte „Überwiegensregelung“, wonach dann, wenn bei gemischten Rechtsgeschäften die vereinbarte Gegenleistung 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaft über- oder unterschreitet entweder ein zur Gänze entgeltliches oder zur Gänze unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, ist im Bereich der Verkehrssteuern, insbesondere bisher im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts jedenfalls bei den gemischten Rechtsgeschäften, nicht existent und daher als systemwidrig zu betrachten. Im Besonderen ist ein solches „Überwiegensprinzip“ auch nicht aus dem StiftEG in der hier anzuwendenden Fassung BGBl I 2009/52, anzuwenden auf Zuwendungen an Privatstiftungen bis 31. Dezember 2011, ableitbar.

Nach der Systematik des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes, woran das StiftEG in Fortführung dieser Steuern für Privatstiftungen eindeutig anknüpft, lag eine „gemischte Schenkung“ dann vor, wenn eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen wird und besteht aus einem Kauf und einer Schenkung. Stehen Leistung und Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis, so ist hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist dabei zunächst anhand eines Vergleiches der objektiven Verkehrswerte bzw. gemeinen Werte der Leistungen zu treffen (vgl. VwGH 16.11.1995, 93/16/0051). Für die Schenkungssteuerbemessung war hingegen der steuerliche Wert und damit der dreifache Einheitswert des Grundstückes maßgebend.

Solche gemischten Rechtsgeschäfte über Grundstücke unterlagen hinsichtlich des entgeltlichen Teiles (Kauf) der Grunderwerbsteuer und waren insoweit, als der Wert der Grundstücke (dreifacher Einheitswert) den Wert der Gegenleistung übersteigt, von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, dh. unterlagen hinsichtlich des die Gegenleistung übersteigenden Wertes der Schenkungssteuer (siehe § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG aF). Übersteigt dagegen die Höhe der Gegenleistung (Kaufpreis) die Höhe des Wertes (dreifachen Einheitswertes) der Liegenschaft, so muss die Übertragung der Liegenschaft als reinentgeltlicher und damit (allein) der Grunderwerbsteuer zu unterstellender Erwerb angesehen werden (siehe zu vor in: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn. 12 - 28 zu § 3 GrEStG aF mit einer Vielzahl an Judikatur, sowie Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 56 zu § 3).

Im Gegenstandsfalle ergibt sich zunächst anhand der Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung (Verkehrswert der Liegenschaft rund € 10,5 Mio.) und Gegenleistung (Kaufpreis rund € 1,4 Mio.) ein offenbar krasses Missverhältnis, sodass ohne Zweifel von einer gemischten Schenkung auszugehen ist.

In der Folge ist im Rahmen der Stiftungseingangsbesteuerung der steuerliche Wert der Liegenschaft, di. der dreifache Einheitswert von € 1,191.300, heranzuziehen und der vereinbarten Gegenleistung/Kaufpreis von € 1,440.000 gegenüberzustellen. Aufgrund des Umstandes, dass sohin die von der Bw zu erbringende Gegenleistung den (steuerlichen) Wert der Liegenschaft übersteigt, ist aber nach Obgesagtem steuerlich betrachtet hier von einem vollentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

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

Diesfalls hat auch eine Erhöhung nach § 2 Abs. 2 StiftEG zu entfallen, da diese nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur auf die sich nach § 2 Abs. 1 StiftEG ergebende Steuer zu erheben wäre, und zwar mit 3,5 % des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Liegenschaft. Gegenständlich liegt aber weder eine unentgeltliche Zuwendung iSd § 1 Abs. 1 StiftEG noch demgemäß eine Besteuerung nach § 2 Abs. 1 StiftEG vor, sodass eine darauf bezogene Erhöhung nicht in Betracht kommt.

Nach der Gesetzessystematik wurde diese „Erhöhung“ - im Gegensatz zu den vormaligen Bestimmungen in § 8 Abs. 4 und Abs. 5 ErbStG zum sogenannten „Grunderwerbsteueräquivalent“ - auch nicht etwa als „Mindeststeuer“ konzipiert, weil eine solche Bestimmung analog zu § 8 Abs. 5 des ErbStG vom Gesetzgeber augenscheinlich im StiftEG nicht getroffen wurde.

Nach Ansicht des UFS unterliegt der gegenständlich entgeltliche Liegenschaftserwerb der Grunderwerbsteuer; die Grunderwerbsteuer ist vom Wert der Gegenleistung zu bemessen.

Die nach § 3 Abs. 1 Z 8 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, in der auf den Erwerbsvorgang (Kaufvertrag) vom 22. Dezember 2009 anzuwendenden Fassung für Rechtsvorgänge vor dem 1. Jänner 2012, vorgesehene Befreiung betrifft „den Übergang von Grundstücken auf Grund eines Vorganges, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt“, dh. nach Ansicht des UFS ausschließlich unentgeltliche Zuwendungen iSd § 1 Abs. 1 StiftEG. Aus den diesbezüglich korrespondierenden Bestimmungen erhellt, dass Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen (bis 31. Dezember 2011), insoweit sie unentgeltlich sind, der Stiftungseingangssteuer unterliegen und insoweit, als ein Entgelt bzw. eine Gegenleistung vorliegt, ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt wird.

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 hierfür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2012