

Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer: kein fiktiver Abzug von KEST

StiftEG § 1; BewG § 10

Ein Abzug von 25% für eine "wann-auch-immer" anfallende Kapitalertragsteuer ist nicht geboten, weil sich der gemeine Wert aus Sicht des Verkäufers bestimmt und dabei persönliche Umstände des Käufers nicht zu berücksichtigen sind. Diesem steht es nämlich frei, den Gewinn entweder auszuschütten (wobei KEST anfallen würde) oder zu thesaurieren (wobei keine KEST anfällt). Die Entscheidung, wie der GmbH-Anteil genutzt wird, ist in diesem Sinne ein persönlicher Umstand des (potentiellen) Käufers, der bei der Wertermittlung gem. § 10 Abs 2 BewG 1955 nicht zu berücksichtigen ist.

BFG 27.3.2025,
RV/2100569/2017

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine Privatstiftung deren Stiftungszweck in der Verwaltung, Sicherung und Vermehrung des Stiftungsvermögens, sowie der Vornahme von Zuwendungen an die Begünstigten besteht. Begünstigte sind A, B, C und D.

Im August 2008 wurden der Bf. 75% der Anteile der X GmbH (Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung) gestiftet. Für die Selbstberechnung der Stiftungseingangssteuer wurde von der Bf. das sogenannte Wiener Verfahren herangezogen und ein Wert von 21.202,88 Euro ermittelt.

Im Rahmen einer **Außenprüfung im Jahr 2012** wurde das Wiener Verfahren als in diesem Fall nicht taugliche Schätzmethode angesehen und stattdessen der gemeine Wert der gestifteten Kapitalanteile durch die Abgabenbehörde für die Berechnung der Stiftungseingangssteuer herangezogen.

Das Finanzamt setzte den Wert der Aktiva abzüglich Rückstellungen und Verbindlichkeiten als gemeine Wert an und setzte mit Bescheid vom 17.09.2012 die Stiftungseingangssteuer für August 2008 mit

36.993,45 Euro fest.

Dagegen erhob die Bf. am 02.10.2012 fristgerecht **Beschwerde** und beantragte, dass für die Berechnung der Stiftungseingangssteuer nicht der Buchwert des Eigenkapitals in voller Höhe heranzuziehen sei, sondern der - um die bei Ausschüttung des Eigenkapitals anfallende Kapitalertragsteuer - gekürzte Betrag, woraus sich sodann eine Stiftungseingangssteuer von lediglich 27.745,10 Euro ergäbe.

Bei Zuwendungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften sei der gemeine Wert gem. § 10 Bewertungsgesetz maßgebend. Der Abgabenbehörde wurde dahingehend beigelegt, dass im konkreten Fall der tatsächlich im Veräußerungsfall zu erzielenden Veräußerungspreis (fiktiver Wert) heranzuziehen sei.

Bf: *"Der Käufer dieser Gesellschaftsanteile würde nach unserer Auffassung keinesfalls den vollen Buchwert des Eigenkapitals als Kaufpreis bezahlen, sondern viel mehr diesen um die bei Ausschüttung des Eigenkapitals anfallende 25%ige Kapitalertragsteuer in Abzug bringen. Der Sinn des § 10 Bewertungsgesetz geht wohl dahin, dass ein objektiver Wert zu ermitteln ist, welcher im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen ist. Auch unter dem Gesichtspunkt des dem Schenkungssteuergesetz zu Grunde liegenden Bereicherungsgrundsatzes ist nach unserer Auffassung die anfallende Kapitalertragsteuer in Abzug zu bringen."*

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** führte die Abgabenbehörde dazu aus:

"Bei der Ausschüttung an die Privatstiftung fällt keine Kapitalertragsteuer an, da es sich um steuerfreie Beteiligungserträge gem. § 10 KStG handelt. Kapitalertragsteuer fällt bei einer Zuwendung an Begünstigte an. Diese, somit erst bei Einkommensverwendung für den Zuwendungsempfänger gegebene Besteuerung, kann nicht den Wert des gestifteten Kapitalanteiles vermindern. Man müsste sonst auch bspw. eine Geldzuwendung nur mit 75% ansetzen. Auch bei einer Veräußerung an eine natürliche Person würde bei dieser keine KEST anfallen."

Im Falle der Ausschüttung läge eine Kapitalrückzahlung vor, im Falle der Liquidation wären die Anschaffungskosten entsprechend hoch und somit nur bei Übersteigen derselben eine Steuerbelastung gegeben. Allenfalls wären eventuelle Liquidationskosten zu berücksichtigen. Bei der Berechnung des Wertes des Kapitalanteiles durch die BP wurde der Nennwert mit 35.000 Euro angesetzt. Tatsächlich hat dieser 35.250 Euro betragen.

Daraus ergibt sich eine Differenz von 10.569,56 Euro. Diese müsste zur Deckung allfälliger Liquidationskosten ausreichen."

Mit fristgerechtem **Vorlageantrag** vom 16.05.2017 brachte die Bf. die nachfolgend angeführten ergänzenden Anmerkungen vor:

"..Es ist wohl unstrittig, dass der gemeine Wert gemäß Bewertungsgesetz einen objektiven Wert darzustellen hat und dabei gemäß § 10 Bewertungsgesetz "ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind". Dabei sind auch "alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen". Damit ist es für die Bestimmung des gemeinen

Wertes, wie es das Finanzamt vermeint wohl irrelevant, dass die Gesellschaftsanteile in eine Privatstiftung eingebracht wurden und bei der Ausschüttung von der GmbH an der Privatstiftung vorerst keine Kapitalertragsteuer anfällt.

Dies liegt zweifelsfrei in den persönlichen Umständen der handelnden Personen gelegen und ist überdies nur eine vorübergehende Steuerbefreiung bei der Ausschüttung gegeben, fällt doch bei der Ausschüttung an einen Anteilserwerber, der im Sinne des § 10 Bewertungsgesetz wohl immer eine physische Person ist, sehr wohl Einkommensteuer bzw. Kapitalertragsteuer an.

Der Hinweis, man müsste sonst auch eine Geldzuwendung nur mit 75% ansetzen, geht unserer Meinung nach ins Leere und ist wohl rein hypothetisch, da ja wohl niemand einer Privatstiftung Geld nur zum Zweck der Ausschüttung zuwenden würde.

Sicher ist hingegen, dass eine Geldzuwendung durch den bei Privatstiftung geltenden Mausefalleneffekt für den Fall der (Wieder)Ausschüttung aus der Privatstiftung in Höhe der anfallenden KEST Ihren Wert verliert. Wenn eine GmbH mit einem Bilanzgewinn (GewinnVortrag) veräußert wird, hat der Veräußerer KEST zumindest in Höhe der offenen Reserven zu bezahlen und ist somit aus seiner Sicht eine objektive Wertminderung gegeben. Dasselbe gilt bei Veräußerung durch eine Privatstiftung. Faktum ist jedenfalls, dass einmal von der GmbH erwirtschaftete Gewinne - außer der KÖSt - bei Überführung ins Privatvermögen auch der KEST zu unterwerfen sind. Im Übrigen darf insgesamt nicht übersehen werden, dass eine physische bzw. einkommensteuerpflichtige Person als Erwerber von Kapitalanteilen die Anschaffungskosten aus versteuertem Einkommen aufzubringen hat und diese Anschaffungskosten nicht abschreiben kann. Abgesehen davon gibt es regelmäßig, auch im gegenständlichen Fall aufgrund der jahrzehntelangen operativen Tätigkeit der Gesellschaft latente Risiken, welche sich jeder Erwerber preismindernd abgelten lässt. Wir sind also abschließend der Auffassung, dass ein Abschlag von 25% in Hinblick auf die wann immer eintretende Kapitalertragsteuerbelastung und den üblicherweise bei Erwerb von Gesellschaftsanteilen einer operativ tätig gewesenen Gesellschaft verbundenen Risiken jedenfalls gerechtfertigt ist"

In der dem **Vorlagebericht vom 24.05.2017** beigefügten Stellungnahme zu den Anmerkungen lt. Vorlageantrag führte die Abgabenbehörde ergänzend aus, dass auch bei einer Ausschüttung an eine natürliche Person als Erwerber der Anteile keine KEST anfallen (Einlagenrückzahlung) würde. Die Anschaffungskosten wären bei einer Weiterveräußerung sehr wohl zu berücksichtigen, sodass sich nur im Falle eines höheren Verkaufspreises eine Steuerbelastung ergäbe.

In der **mündlichen Senatsverhandlung vom 27.03.2025** wurden weder von der Abgabenbehörde noch von der Bf. weitere Ergänzungen zu den bereits aktenkundigen Argumenten vorgebracht.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer.

Im August 2008 wurden der Bf. 75% der GmbH-Anteile an der X GmbH von den Gesellschaftern Frau B und Hrn. A gestiftet. Die GmbH übte zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile keine werbende Tätigkeit mehr aus, da der Steuerberatungsbetrieb abgespalten worden war.

Das Vermögen der GmbH bestand zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile im Wesentlichen aus einer Verrechnungsforderung sowie Bankguthaben und Wertpapieren. Alle diese Forderungen waren voll werthaltig.

Die im Firmenbuch eingereichte Bilanz der GmbH zum 31.12.2007 mit einer ziffernmäßigen Aufschlüsselung der Aktiva lautete wie folgt:

Anlagevermögen:

Finanzanlagen 201.000,00 Euro

Umlaufvermögen:

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 1.201.839,79 Euro

Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten 586.072,99 Euro

ergibt Aktiva gesamt 1.988.912,78 Euro

Den gemeinen Wert der Anteile hat das Finanzamt mit dem Wert der Aktiva

abzüglich Rückstellungen - 1.827,47 Euro

abzüglich Verbindlichkeiten - 8,30 Euro

ergibt **Gesamtsumme** 1.987.077,01 Euro ermittelt.

Daraus ergab sich der Betrag von 36.993,45 Euro an Stiftungseingangssteuer, welcher mit Bescheid vom 17.09.2012 festgesetzt wurde.

Die Bf. beantragte eine Festsetzung der Stiftungseingangssteuer mit 27.745,09 Euro basierend auf der Bemessungsgrundlage von 1.987.077,01 Euro abzüglich 25% KEST (=1.109.803,65 Euro).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, die dem Sachverhalt zugrunde liegen, basieren auf dem vorgelegten Verwaltungsakt inklusive Jahresabschluss zum 31.12.2007, dem Firmenbuchauszug und dem Vorbringen der Bf. sowie des Finanzamtes. Die Feststellungen zu den herangezogenen Werten der Bemessungsgrundlage wurden dem BP-Bericht sowie den Jahresabschluss 2007 der X GmbH entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der **Stiftungseingangssteuer** unterliegen **unentgeltliche Zuwendungen** an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen. Die Steuer beträgt generell **2,5 % vom Wert der Zuwendung** (Stiftungseingangssteuergesetz).

Die Steuer ist gem § 1 Abs 5 StiftEG vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Der Stiftungseingangssteuer unterliegt daher die beim Erwerber eintretende **Bereicherung**.

Für die Wertermittlung ist gem § 1 Abs 5 StiftEG der **Zeitpunkt des Entstehens** der Steuerschuld (= Zeitpunkt der Zuwendung) maßgeblich.

Die Bewertung richtet sich nach dem Bewertungsgesetz (§ 1 Abs 5).

Dazu regelt § 10 BewG 1955 dass, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zulegen ist, wobei dieser Wert aus der Sichtweise des Verkäufers zu ermitteln ist.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. (§10 Abs 2 BewG)

Der gemeine Wert ist im Steuerrecht immer ein verkaufsorientierter Wert. (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 10 Anm 16). Es handelt sich dabei um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist (VwGH 17.2.1992, 90/15/0155), und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (VwGH 16.12.2014, 2013/16/0168 und 29.11.2001 zu 2001/16/0296). Das Bewertungsgesetz will dabei nicht einen objektiven Wert für den Steuerpflichtigen feststellen, sondern allgemeine objektive Werte finden (VwGH 17.10.2017, Ro 2015/15/0031).

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bzw. der im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit zu bewertenden Mehrheit von Wirtschaftsgütern bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 10 Anm 16).

Im hier strittigen Fall sind die gestifteten GmbH- Anteile zu bewerten.

Die GmbH war zu dem Zeitpunkt der Stiftung nicht mehr aktiv (werbend) tätig, weil der Steuerberatungsbetrieb zuvor bereits abgespalten worden war.

Für die Veräußerung ist zu erwarten, dass ein Preis erzielt werden kann, der dem Wert des Vermögens (Bankguthaben, Wertpapiere sowie Verrechnungsforderungen) entspricht.

Diesbezüglich räumt auch die Bf. ein, dass der mit dem Betrag von 1.987.077,01 Euro ermittelte Wert der Aktiva dem Wert des übertragenen Vermögens entspricht.

Das Wiener Verfahren ist für die Bewertung dieser GmbH Anteile nicht geeignet, da dabei neben dem Vermögenswert ebenso der Ertragswert zu berücksichtigen ist. Ein Ertragswert war mangels aktiver Tätigkeit der GmbH nicht vorhanden, weshalb nur von den noch vorhandenen Werten ausgegangen werden kann.

Ein Abzug von 25% für eine "wann-auch-immer" anfallende Kapitalertragsteuer ist dabei nicht geboten:

Das ergibt sich bereits daraus, dass sich der gemeine Wert aus Sicht des Verkäufers bestimmt und dabei persönliche Umstände des Käufers nicht zu berücksichtigen sind. Diesem steht es nämlich frei, den Gewinn entweder auszuschütten (wobei KEST anfallen würde) oder zu thesaurieren (wobei keine KEST anfällt). Die Entscheidung, wie der GmbH-Anteil genutzt wird, ist in diesem Sinne ein persönlicher Umstand des (potentiellen) Käufers, der bei der Wertermittlung gem. § 10 Abs 2 BewG 1955 nicht zu berücksichtigen ist.

Auch eine Berücksichtigung als Schuld oder Last, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, kommt nicht in Frage, ist auch hier auf den Zeitpunkt der Zuwendung des Vermögens abzustellen und vorliegend sind neben den bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigten Rückstellungen und Verbindlichkeiten keine weiteren Lasten vorhanden.

Eine "möglicherweise irgendwann einmal anfallende" Kapitalertragsteuer eines Empfängers der Gesellschaftsanteile stellt auch keine Schuld oder Last gem. § 1 Abs 5 StiftEG dar.

Eine - wie von der Bf. eingewandte "wann-auch-immer" anfallende Kapitalertragsteuer kann somit nicht bei der hier strittigen Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer berücksichtigt werden und ist eine derartige Anrechnung weder dem Gesetzestext noch der Literatur bzw. Judikatur zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Stiftungseinkommensteuer eine allenfalls später anfallende Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen ist, fehlt eine höchstgerichtliche Rechtsprechung, sodass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Graz, am 27. März 2025