

Verletzung der Offenlegungspflicht des StiftEG

Die erhöhte Stiftungseingangssteuer ist bei verspäteter Vorlage von Stiftungsurkunden und -zusatzurkunden vorzuschreiben, auch wenn der Grund für die Verspätung in einer unklaren Aufgabenverteilung zwischen dem Steuerberater und dem Rechtsanwalt der Privatstiftung liegt. § 2 StiftEG

BFG 28.06.2018,
RV/3100527/2013

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Privatstiftung iSd Privatstiftungsgesetzes.

Verfahrensgang

1. Mit Schreiben vom 16. August 2010 gab der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die Errichtung der Bf und die Übernahme der steuerlichen Vertretung selbiger (samt Zustellvollmacht) bekannt und ersuchte um Vergabe einer Steuernummer. Diesem Schreiben beigefügt waren ein Fragebogen mit Unterschriftsprobenblatt, die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde samt einem Nachtrag und weitere Unterlagen.

2. Mit Schreiben vom 11. Februar 2011 reichte der steuerliche Vertreter für die Bf die Stiftungseingangssteuererklärung für Mai 2010 samt Selbstanzeige, die Stiftungseingangssteuererklärungen für Dezember 2010 und Jänner 2011 sowie ein Stundungsansuchen gem. § 212 BAO ein. Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund der Zuwendung des Stiftungsmindestvermögens in der Höhe von € 70.000,00, welche am 6. Mai 2010 getätigt worden sei, gem. § 3 StiftEG bis zum 15. Juli 2010 eine Stiftungseingangssteuererklärung eingereicht und die Steuerschuld entrichtet werden hätte müssen. Die Stiftungseingangssteuer für Mai 2010 iHv 2,5 % der Zuwendung, das seien € 1.750,00, sei bereits entrichtet worden. Es werde in diesem Zusammenhang auf den gleichzeitig mit diesem Schreiben eingereichten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO verwiesen. Mangels hemmender Wirkung dieses Antrages werde beantragt, den Differenzbetrag iHv € 15.750,00 zur Steuer iHv 25 % der Zuwendung (€ 17.500,00) bis zur Erledigung des Wiedereinsetzungsantrages zu stunden. Für den Fall der Stattgabe dieses Antrages werde die Festsetzung der Steuer mit 2,5 % beantragt, da dann von einer rechtzeitigen Offenlegung auszugehen sei.

3. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 29. Juni 2011 zurückgewiesen. Die dagegen erhobene Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt und von diesem mit Berufungsentscheidung vom 30. Oktober 2013 (RV/0300-I/11) als unbegründet abgewiesen. Ein gemeinsam mit der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 29. Juni 2011 als Eventualantrag eingebrachtes Nachsichtsansuchen über den Betrag von € 15.750,00 wurde mit Bescheid vom 12. November 2013 abgewiesen.

4. Mit Schreiben vom 4. Juli 2011 beantragte der steuerliche Vertreter die bescheidmäßige Festsetzung der Stiftungseingangssteuer für Mai 2010 gem. § 201 BAO. Ein solcher Bescheid wurde am 9. August 2011 erlassen. Die Stiftungseingangssteuer für Mai 2010 wurde mit € 17.500,00 festgesetzt; begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung im Ausmaß von 25 % der Zuwendung gem. § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG erfolgte, weil die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und der Treuhandvertrag nicht bis zum Fälligkeitstag, das sei der 15. Juli 2010 gewesen, dem zuständigen Finanzamt offengelegt worden seien.

5. Die gegen diesen Bescheid am 13. September 2011 eingebrachte Berufung wurde laut Begründung selbiger erhoben, da über die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend den Wiedereinsetzungsantrag sowie über das Nachsichtsansuchen noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei. Sie richte sich gegen die gesetzliche Bestimmung, dass die Offenlegung ausschließlich gegenüber dem zuständigen Finanzamt erfolgen könne, dass die Offenlegung im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer erfolgt sein müsse sowie gegen die Höhe des Steuersatzes von 25 %. Zu jedem Berufungspunkt erfolgte ein detailliertes Vorbringen.

Nach Verweis auf die Offenlegungsbestimmung des § 13 KStG wurde dargetan, dass es in der steuerlichen Praxis üblich sei, dass Steuerberater die ertrag- und umsatzsteuerlichen Agenden wie Buchhaltung, Bilanzierung, Erstellung einer Körperschaft- oder Umsatzsteuererklärung übernehmen, Rechtsanwälte und Notare hingegen Grunderwerb- oder (früher) Schenkungssteuererklärungen sowie Stiftungseingangssteuererklärungen erstellen und beim Finanzamt einreichen. Durch diese unterschiedliche Zuständigkeit - wie auch hier (sämtliche Stiftungsvorstände seien Rechtsanwälte) - können die beiden unterschiedlichen Offenlegungsbestimmungen zu Problemen führen.

Aus den dargelegten Gründen wurde die Festsetzung der Stiftungseingangssteuer für Mai 2010 mit 2,5 % bzw. € 1.750,00 beantragt. Der steuerliche Vertreter erachte eine höhere Besteuerung als gesetzwidrig bzw., sollte die einfachgesetzliche Norm nicht verletzt sein, als verfassungswidrig. Insbesondere scheine durch die unsachliche Regelung der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt zu sein.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter in der Berufung auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes G 150/10 vom 2. März 2011, mit welcher ein Teil des StiftEG als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Der Steuersatz sei vom Verfassungsgerichtshof bisher noch keiner Prüfung unterzogen worden, die Ausführungen zeigen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters aber bereits eine gewisse Tendenz an.

Aufgrund des "Strafcharakters" der höheren Stiftungseingangssteuer sehe der steuerliche Vertreter auch einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht.

6. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.

7. Bereits im Verfahren betreffend die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO wurde eingewendet, dass Steuerberater üblicherweise die ertrag- und umsatzsteuerlichen Agenden ihrer Klienten wahrnehmen, während beispielsweise Grunderwerbsteuererklärungen oder Stiftungseingangssteuererklärungen von Rechtsanwälten oder Notaren eingereicht würden. Hievon erlange der Steuerberater in der Regel erst viel später (bei Bilanzerstellung) Kenntnis. Im Verfahren gem. § 308 BAO führte diese Diskrepanz laut dem dortigen Vorbringen dazu, dass der steuerliche Vertreter aufgrund seines "begrenzten, ganz konkreten Auftrages" (Anm.: Buchhaltung und Bilanzierung für die Stiftung sowie Anzeige der Treuhandschaft beim Finanzamt) die Frist zur Offenlegung nach dem StiftEG nicht erkennen habe können. Im Erwägungsteil der Berufungsentscheidung RV/0300-I/11 wird dazu wie folgt ausgeführt:

"Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass bei einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe, der die Vertretung einer Privatstiftung in abgabenrechtlicher Hinsicht übernimmt, die Kenntnis der steuerlichen Sondervorschriften für Privatstiftungen vorausgesetzt werden muss. Es mag zwar zutreffen, dass für die Beurteilung des Sorgfaltsmaßstabes eines Steuerberaters der ihm erteilte Auftrag und die sonstigen Umstände des Einzelfalles maßgeblich sind. Dies ändert aber nicht daran, dass einen Steuerberater, der ein Dauermandat übernimmt, gegenüber seinem Mandanten eine umfassende Schutz-, Fürsorge- und Aufklärungspflicht trifft, die zwar nicht überspannt, aber auch nicht vollkommen außer Acht gelassen werden darf.

Wenn sich der steuerliche Vertreter im Hinblick auf den im Telefax vom 11./16.6.2010 umschriebenen Umfang seines Mandates nur für eine Offenlegung der verdeckten Treuhandschaft nach § 13 KStG als zuständig erachtete, so hätte er diesen Umstand aufgrund der ihn treffenden Aufklärungspflicht zum Anlass für eine Kontaktaufnahme mit dem Stiftungsvorstand Dr. A. nehmen und dabei insbesondere zur Sprache bringen müssen, ob eine Offenlegung im Sinn des § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG bereits erfolgt ist. Eine solche Rückfrage erscheint nicht zuletzt deshalb unabdingbar, weil die Kanzlei des steuerlichen Vertreters die Eröffnungsbilanz der Bw. erstellt und darin ein Anfangsvermögen von 70.000 € ausgewiesen hat."

Über die gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG beträgt die Steuer 2,5 vH der Zuwendungen. Davon abweichend beträgt die Steuer 25 vH, wenn

- die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem "Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z. 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung" vergleichbar ist oder
- sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

2. Soweit der steuerliche Vertreter Probleme in einer gegenständlich unterschiedlichen Zuständigkeit des Steuerberaters einerseits und von Rechtsanwälten und Notaren andererseits zu erkennen vermeint, ist dazu zunächst festzuhalten, dass die Offenlegung iSd § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG - unstrittig - schlicht nicht rechtzeitig erfolgt ist, nämlich auch nicht seitens des Stiftungsvorstandes oder eines in dieser Sache vertretungsbefugten Rechtsanwaltes oder Notares. Ansonsten wird in diesem Zusammenhang auf die oben zitierten Ausführungen der Berufungsentscheidung RV/0300-I/11 verwiesen.

3. Das Kriterium der Offenlegung dient nach dem Verständnis des steuerlichen Vertreters von den StfR (Rz 329) insbesondere dazu, die Vergleichbarkeit einer ausländischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung überprüfen zu können. Da es sich bei der Bf um eine österreichische Privatstiftung handle, dürfe dieses Kriterium gegenständlich somit nicht relevant sein bzw. müsste bereits die Offenlegung gegenüber dem Firmenbuchgericht ausreichen.

Bereits der Wortlaut der Bestimmung des § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG lässt eine solche Auslegung nicht zu. Dies gilt im Übrigen auch für § 13 KStG. Tatsächlich ist es so, dass bei einer österreichischen Privatstiftung, die unter das PSG fällt, zwar der erhöhte Steuersatz aufgrund der Vergleichbarkeitsprüfung keine Anwendung finden kann, diese aber trotzdem der Offenlegungsverpflichtung des § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG nachzukommen hat (Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rz II/128z).

4. Auch was das weitere Vorbringen zur Frage des Offenlegungszeitpunktes und der Höhe des Steuersatzes betrifft, besteht, was die Anwendung des § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG betrifft, kein Interpretationsspielraum. Durch die Festsetzung der Stiftungseingangssteuer im Ausmaß von 25 % wurde gegenständlich keine einfachgesetzliche Norm verletzt.

5. Abschließend sei zu den in der Beschwerde geäußerten verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken noch Folgendes angemerkt:

Mit der in der Beschwerde erwähnten Entscheidung G 150/10 hat der VfGH den letzten Satz des § 1 Abs. 5 StiftEG als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Bestimmung betraf die Bewertung inländischer Grundstücke. Im Verlauf des Gesetzesprüfungsverfahrens regte die dort beschwerdeführende Privatstiftung an, den Grundtatbestand der Stiftungseingangssteuer deswegen in Prüfung zu ziehen, weil gegen die Steuer als solche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden. Solche sind beim VfGH jedoch nicht entstanden, da es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, eine Steuer nach Art der Stiftungseingangssteuer vorzusehen - jedenfalls bei der gegenwärtigen Ausgestaltung.

Worin genau aufgrund der im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Regelung des § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG eine Verletzung verfassungsrechtlicher Bestimmungen, insbesondere des Gleichheitsgrundsatzes bestehen soll, wurde in der Beschwerde nicht dargelegt.

Der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht besteht laut Beschwerde im "Strafcharakter" des höheren Stiftungseingangssteuersatzes, jedoch wird nicht einmal ansatzweise ausgeführt, etwa welche der Grundfreiheiten durch die Bestimmung verletzt würden.

In der Literatur finden sich zwar Hinweise darauf, dass die Kriterien des § 2 Abs. 1 lit. a und c StiftEG (fehlende Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung sowie fehlende umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe) gemeinschaftsrechtliche Bedenken auslösten (zB *Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rz II/129b mwN; *Haunold/Wehinger in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung*, 243f; *Pröll*, *Europarechtliche Aspekte zur Sanktionsbesteuerung des Stiftungseingangssteuergesetzes 2008*, taxlex 2008, 241), jedoch gilt dies bislang nicht für die im vorliegenden Fall anzuwendende Bestimmung.

Zulässigkeit einer 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. Eine grundlegend bedeutsame Rechtsfrage liegt im vorliegenden Fall aufgrund der Eindeutigkeit der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung nicht vor.

Innsbruck, am 28. Juni 2018