

# **Grunderwerbsteuer bei einer teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Zuwendung einer Liegenschaft an eine Privatstiftung nach der Rechtslage des SchenkungsMG 2008**

Eine im Stiftungseingangssteuerverfahren getroffene Entscheidung kann die Rechtskraft im Grunderwerbsteuerungsverfahren nicht durchbrechen. § 2 StiftEG, § 3 GrEStG

BFG 18.11.2015,  
RV/7101885/2013

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Rechtsvorgang**

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2009 verkaufte und übergab Frau NN der X Privatstiftung (= die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) die Liegenschaft EZ\*\*\* Grundbuch\*\*\* zu einem Kaufpreis von € 1.200.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer.

Im Punkt Sechstens des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass „*aufgrund eines bestehenden Wertgutachtens der Kaufpreis weniger als 50% des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaft*“ betrage.

### **II. Verfahrensablauf**

#### **II.1 Ablauf des Grunderwerbsteuerverfahrens vor dem FA GVG**

Mit Schreiben vom 4. November 2010 übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA GVG) eine Kopie des Kaufvertrages und ersuchte unter Hinweis auf ein an das Finanzamt 1/23 gerichtetes Schreiben vom 7. Jänner 2010 um Ausstellung einer sogenannten „Null-UB“ zum Zwecke der Vorlage beim zuständigen Grundbuchsgericht.

Mit dem erwähnten Schreiben vom 7. Jänner 2010 war dem Finanzamt 1/23 betreffend den gegenständlichen Rechtsvorgang eine Stiftungseingangssteuererklärung übermittelt worden, in der die Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer mit € Null erklärt wurde, da der dreifache Einheitswert der Liegenschaft geringer sei als die vereinbarte Gegenleistung.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 9. Dezember 2011 setzte das FA GVG für den Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von € 50.400,00 (3,5% der Gegenleistung iHv € 1.440.000,00) fest. Die Begründung lautete wie Folgt:

*„Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine Stiftung.*

*Da der Kaufpreis den dreifachen Einheitswert übersteigt, liegt im gegenständlichen Fall jedoch ein entgeltlicher Grundstückserwerb vor und war Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.“*

Dagegen wurde von der Bf. im Wesentlichen mit der Begründung, dass über den Rechtsvorgang bereits mit Bescheid des FA 1/23 vom 31. März 2010 entschieden worden sei. Das FA 1/23 habe darin festgestellt, dass es sich um einen unentgeltlichen Vorgang handle, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz falle. Es handle sich daher verfahrensrechtlich um ein Vorliegen einer res iudicata – über eine bereits entschieden Rechtssache könne nicht nochmals entschieden werden. Es sei im Übrigen allgemein anerkannte Rechtsansicht, dass – zumindest für den Zeitraum bis 31.12.2011 – ein rechtsgeschäftlicher Vorgang zur Gänze nur dem Stiftungseingangssteuergesetz oder dem Grunderwerbsteuergesetz zuzuordnen sei (vgl. ua. Marschner, Optimierung der Familienstiftung, S 194). Aufgrund der in § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG festgestellten Befreiung, „wenn der Übergang von Grundstücken unter des StiftEStG fällt“, sei ebenfalls klargestellt, dass die Behörde zu Unrecht diesen Bescheid ausgestellt habe. Zunächst habe das FA zu prüfen, ob der Vorgang unter das StiftEStG falle, nur wenn dies nicht gelinge, komme eine Besteuerung mit GrESt in Frage. Im gegenständlichen Fall habe das zuständige FA den Vorgang unter das StiftEStG subsumiert. Nur ergänzend sei anzumerken, dass die Rechtsmeinung, dass bereits bei Überschreiten des 3fachen Einheitswertes ein entgeltlicher Vorgang vorliege, unrichtig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 hob das FA GVG den Grunderwerbsteuerbescheid vom 9. Dezember 2011 auf. Die Begründung lautete: „*antragsgemäß*“.

Mit Kontrollmitteilung vom 12. April 2013 teilte das FA 1/23 dem FA GVG mit, dass bei der Bf. ein Rechtsmittelverfahren betreffend Stiftungseingangssteuer und Grunderwerbsteueräquivalent nach Amtsbeschwerde im fortgesetzten Verfahren mit Berufungsentcheidung vom 11. März 2013 entschieden worden sei (Anmerkung: dabei handelt es sich um die Entscheidung UFS 11.3.2013, RV/0549-W/13, ergangen nach dem Erkenntnis VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055). Demnach werde die Zuwendung eines Grundstücks an die Privatstiftung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt. Vom entgeltlichen Teil (Gegenleistung € 1.440.000,00) wäre Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

In der Folge erließ das FA GVG den nunmehr angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 2. Mai 2013 und setzte für den Kaufvertrag vom 22. Dezember 2009 gegenüber der Bf. abermals Grunderwerbsteuer in Höhe von € 50.400,00 (3,5% der Gegenleistung

von € 1.440.000,00) fest. Weiters heißt es im Spruch noch „Bisher war vorgeschrieben 0,00 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von € 50.400,00.“

Die Bescheidbegründung lautet wie Folgt:

*„Der Stiftungseingangssteuerbescheid wurde mit Berufungsentscheidung vom 11.03.2013, GZ RV/0549-W/13, aufgehoben.*

*Es war daher die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang festzusetzen.“*

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bf., die Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von € 8.704,50 festzusetzen. Die Begründung hat folgenden Inhalt:

*„Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.01.2013 (VwGH 2012/17/0055-8) hat der UFS im fortgesetzten Verfahren am 11.03.2013 zu GZ. RV/0549-W/13 entschieden. Demnach wurde der angefochtene Stiftungseingangssteuerbescheid abgeändert, jedoch nicht - wie in der Begründung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 02.05.2013 fälschlicherweise ausgeführt, aufgehoben.*

*Der UFS hat für den unentgeltlichen Teil der gemischten Schenkung eine Stiftungseingangssteuer iHv 43.445,50 festgesetzt, die auch schon an das Finanzamt entrichtet wurde.*

*Grunderwerbsteuer darf - dem Verwaltungsgerichtshof folgend - nur mehr für den entgeltlichen Teil der Gegenleistung festgesetzt werden, was bedeutet, dass die Differenz (€ 1.440.000,- abzgl dreifacher Einheitswert iHv € 1.191.300,-) iHv € 248.700,- die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist und davon 3,5 %, d.s. 8.704,50 festzusetzen sein werden.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie Folgt:

*„Laut Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.01.2013, Zl. 2012/17/0055, ist keine Stiftungseingangssteuer gemäß § 2 Abs. 1 StiftEG, sondern nur gemäß § 2 Abs. 2 StiftEG festzusetzen.*

*Da der Wert der Gegenleistung den dreifachen Einheitswert übersteigt, ist von dieser Gegenleistung in Höhe von € 1.440.000 gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG Grunderwerbsteuer festzusetzen.“*

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS bracht die Bf. ergänzend noch Folgendes vor:

*„In der Berufungsvorentscheidung wird auf die VwGH-Entscheidung vom 30.01.2013, 2012/17/0055, verwiesen, in der allerdings der VwGH ausdrücklich festhält, dass die Frage der Grunderwerbsteuer in diesem Erkenntnis nicht entschieden wird.*

*Zur Beantwortung der Frage einer möglichen Besteuerung nach dem GrEStG ist wesentlich, dass an anderer Stelle der zitierten Entscheidung dargelegt wird, dass beim Übergang von der Schenkungsteuer auf die Stiftungseingangssteuer es das Ziel des Gesetzgebers war, eine größtmögliche Kontinuität zu bewahren (Seite6). Unter dieser Prämisse wurde § 2 Abs 2 StiftEG dahin ausgelegt, dass dieser als Mindeststeuer für Zuwendungen inländischer Grundstücke zu verstehen ist. Ist dies so, muss diese Prämisse daher auch im Bereich eines entgeltlichen Teiles, in Bezug auf die Grunderwerbsteuer, gelten.*

*Die Konsequenz der Rechtsauffassung der belangten Behörde ist nämlich, dass nun zweimal 3,5% Steuer von - in diesem Fall nahezu identen bzw. überschneidenden Bemessungsgrundlagen - zu entrichten ist:*

- Von dem als unentgeltlich eingestuften Teil der Liegenschaftszuwendung fallen 3,5 % Stiftungseingangssteuer an (nach Auffassung des VwGH als „Mindeststeuer“ gem. § 2 Abs 2 StiftEG; dies wurde früher als „Grunderwerbsteueräquivalent“ bezeichnet); Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert (EUR 1.191.300,-)*
- und für den entgeltlichen Teil sollen (auch) 3,5 % Grunderwerbsteuer festgesetzt werden (Gegenleistung: 1.440.000,-).*

*In der Rechtslage vor Außerkrafttreten der Erbschafts- und Schenkungsteuer wurde derselbe Sachverhalt in der Praxis aber völlig anders behandelt:*

- Es wurde einmal 3,5 % Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung festgesetzt*
- Es wurde keine Schenkungsteuer festgesetzt, da die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert überstieg.*

*Dass diese Vorgangsweise auch vom Gesetzgeber gewollt war, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG, nach dem „der Übergang von Grundstücken“ von der Besteuerung ausgenommen wird. Dieser Übergang von Grundstücken muss, damit der Ausnahmetatbestand erfüllt ist, aufgrund eines Vorganges erfolgen, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt.*

*Eine Zerlegung des Überganges von Grundstücken in einen unentgeltlichen - unter das StiftEG fallenden - Teil und einen entgeltlichen - der nach dem GrEStG zu besteuern wäre - ist daraus nicht abzuleiten!*

*Die Folge einer solchen Rechtsauffassung führte bei nur geringfügigen Abweichungen in den Gegenleistungen zu einer völlig anderen Besteuerung:*

*Beispiel:*

Verkehrswert	10.000.000
Einheitswert	397.100

<i>dreifacher Einheitswert</i>	<i>1.191.300</i>
--------------------------------	------------------

<i>Beispiel 1:</i>				
<i>Verkauf um</i>				<i>1.191.300</i>
			<i>BmGl</i>	
<i>StiftEG</i>	<i>gem § 2 Abs 1 StiftEG</i>	<i>2,50%</i>	<i>1</i>	<i>0,03</i>
	<i>gem § 2 Abs 2 StiftEG</i>	<i>3,50%</i>	<i>1.191.300</i>	<i>41.696</i>
<i>GrESt</i>	<i>gem § 3 Abs 1 Z 8 GrESt</i>	<i>3,50%</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Gesamtbelastung</i>				<i>41.696</i>

<i>Beispiel 2:</i>				
<i>Verkauf um</i>				<i>1.191.300</i>
			<i>BmGl</i>	
<i>StiftEG</i>	<i>gem § 2 Abs 1 StiftEG</i>	<i>2,50%</i>	<i>0</i>	<i>0,00</i>
	<i>gem § 2 Abs 2 StiftEG</i>	<i>3,50%</i>	<i>1.191.300</i>	<i>41.696</i>
<i>GrESt</i>	<i>gem § 3 Abs 1 Z 8 GrESt</i>	<i>3,50%</i>	<i>1.191.300</i>	<i>41.696</i>
<i>Gesamtbelastung</i>				<i>83.391</i>

*Der VwGH hat sich in der zitierten Entscheidung in seinem obiter dictum mit diesen Überlegungen überhaupt nicht auseinandergesetzt und kann daher nicht als Grundlage für eine abweisende Entscheidung in diesem Fall herangezogen werden.*

*Aufgrund der obigen Ausführungen ergibt sich eindeutig, dass die Auffassung der belangten Behörde zu einer denkbaren Gesetzesanwendung führt, die überdies zu einer unsachlichen Besteuerung und damit zu einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes führte.*

*Im Gegensatz zu unserer Berufung beantragen wir daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“*

## II.2 Verfahren vor dem UFS und vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 2. August 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor, ohne eine Stellungnahme zu den Ausführungen im Vorlageantrag abzugeben.

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Vorhalt vom 30. September 2015 teilte die Berichterstatterin der Bf. und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstelle und aus welchen Erwägungen ihrer Ansicht nach dem nunmehr angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid entschiedene Sache entgegen stehe. Dabei wurde beiden Parteien die Gelegenheit eingeräumt dazu innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eine Stellungnahme einzubringen.

Die dazu vom Finanzamt abgegebene Stellungnahme hat folgenden Inhalt:

*„Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG in der Fassung des SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85, ist der Übergang von Grundstücken auf Grund eines Vorganges, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt, von der Grunderwerbsteuer ausgenommen.*

*Die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.1.2013, 2012/17/0055 sprechen - wie dies das Bundesfinanzgericht in seinem Vorhalt vom 30.9.2015 selbst festhält - für das Vorliegen einer gemischten Schenkung und dass in diesem Fall lediglich der unentgeltliche Teil der Stiftungseingangssteuer unterliegt, für den entgeltliche Teil Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung festzusetzen ist.*

Wenn das BFG die Anführung des Verfahrenstitels im angefochtenen Bescheid vermisst, darf darauf hingewiesen werden, dass grundsätzlich eine Bescheidbegründung den Spruch ergänzt. So auch in diesem Fall. Das Vergreifen in der Wortwahl „aufgehoben“ kann hier nicht schaden, da eindeutig die UFS-Entscheidung zitiert ist und das „aufgehoben“ im Sinn der Entscheidung zu lesen ist. Bei der Tatbestandsvoraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG spielt die Anwendung des Stiftungseingangssteuergesetzes herein, dessen Vollzug nicht dem FAGVG obliegt. Dazu treffen die zitierten VwGH-Entscheidungen zu § 15 Abs. 3 GebG keine Aussagen. Eine gesetzliche Bindung ergibt sich daraus, dass derselbe Vorgang nicht zweimal besteuert wird.

Entschiedene Sache liegt nach Ansicht des FAGVG nicht vor.“

Mit Telefax vom 13. November 2015 zog die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Die folgenden - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des Bemessungsaktes ErfNr\*\*\* sowie die im Akt des UFS RV/549-W/13 enthaltenen Unterlagen:

Mit Stiftungsurkunde vom 23. November 2009 wurde die Bf. auf unbestimmte Zeit errichtet. Der Privatstiftung wurde von der Stifterin Frau NN und drei weiteren Stiftern insgesamt ein Barvermögen in Höhe von € 70.000 gewidmet.

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2009 verkaufte und übergab Frau NN die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ\*\*\* Grundbuch\*\*\* um den Kaufpreis von brutto € 1.440.000,00 an die Bf. Nach einem dem FA 1/23 vorgelegten Sachverständigengutachten beträgt der Verkehrswert der Liegenschaft rund € 10.590.000,00.

Der Einheitswert der Liegenschaft wurde zuletzt zum 1. Jänner 2006 mit erhöht € 397.100 festgestellt, sodass der dreifache Einheitswert € 1.191.300,00 beträgt.

Mit Berufungsentscheidung UFS 11.3.2013, RV/0549-W/13 wurde die Stiftungseingangssteuer gemäß § 2 Abs. 1 und 2 StiftEG mit einem Betrag von gesamt € 43.445,500 festgesetzt. Der Steuerbetrag wurde dabei wie Folgt errechnet:

steuerpflichtige Zuwendungen	Wert/Einheitswert	Steuersatz	Stiftungseingangssteuer
- Bargeld gesamt (wie bisher)	€ 70.000	2,5 %	€ 1.750,00
- Liegenschaft (Mindeststeuer)	€ 1.191.300	3,5 %	€ 41.695,50
Steuer gesamt			€ 43.445,50

### IV. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

...

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 4 GrEStG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBl. I Nr. 85 (SchenkMG) ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes (Z1),

beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird (Z 4).

Gemäß § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG idF SchenkMG 2008 ist der Übergang von Grundstücken aufgrund eines Vorgangs, der unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt, von der Grunderwerbsteuer befreit.

Gemäß § 1 Abs. 1 Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), BGBl. I Nr. 85/2008, in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 (in Geltung ab 18. Juni 2009), unterliegen der Stiftungseingangssteuer nach diesem Bundesgesetz unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen.

Nach § 1 Abs. 5 StiftEG 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 § 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“.

Im Erkenntnis VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055 hat der VwGH Folgendes ausgesprochen:

*„Wesentliche Frage im Beschwerdefall ist, ob die Zuwendung einer Liegenschaft an eine Privatstiftung, für deren Hingabe eine Gegenleistung gegeben wird, die zwar weit unter dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt, die aber dennoch den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, als unentgeltliche Zuwendung im Sinne des StiftEG zu werten ist.*

*Das StiftEG, das durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) eingeführt wurde, soll dafür Sorge tragen, dass an der Eingangsbesteuerung von Zuwendungen an Privatstiftungen, die vor dem Außerkrafttreten des ErbStG durch eben dieses geregelt wurde, weiterhin festgehalten wird (vgl. den Ministerialentwurf 171/ME BlgNR 23. GP. 2 sowie die ErlRV zum SchenkMG 2008, ErlRV 549 und zu 549 BlgNR 23. GP). Es kann daher davon ausgegangen werden, dass zwischen der Stiftungsbesteuerung vor dem SchenkMG 2008 und nach seinem Inkrafttreten eine möglichst große Kontinuität bewahrt werden sollte.*

*Aufgrund des vom Gesetzgeber offensichtlich verfolgten Zieles der Wahrung der größtmöglichen Kontinuität zwischen den Regelungen des ErbStG und den Bestimmungen des StiftEG kann dem beschwerdeführenden Finanzamt nicht gefolgt werden, wenn es zur Klärung der Frage, ob im Beschwerdefall eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt, das „Überwiegensprinzip“ heranzieht. Wie die belangte Behörde zu Recht ausführt, ergibt sich eine Anwendung dieses Prinzips einzig aus den Richtlinien des BMF zur Stiftungseingangssteuer (StiftR 2009, Rz 313). Da dieses Prinzip weder im ErbStG einen Niederschlag gefunden hat und sich auch nicht aus dem StiftEG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung ableiten lässt und auch nicht in den Gesetzesmaterialien zu der Einführung der Stiftungseingangssteuer erwähnt wurde, ist das „Überwiegensprinzip“ im Beschwerdefall nicht heranzuziehen. Auch wenn mittlerweile seit der Neufassung des § 7 Abs. 2 GrEStG durch die GrEStG-Novelle BGBl. I Nr. 112/2011 mit dem das „Überwiegensprinzip“ bei der Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen gilt, so war dieses Prinzip in der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtslage im Bereich des Stiftungseingangssteuerrechts bzw. des Grunderwerbssteuerrechts für gemischte Schenkungen eben noch nicht verwirklicht. Wenn das beschwerdeführende Finanzamt vorbringt, nach bisheriger schenkungssteuerlicher Sichtweise sei bereits bei einer Abweichung des Wertes der Gegenleistung von der Leistung von 20 % bis 25 % Unentgeltlichkeit anzunehmen gewesen (mit Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 12. Juli 1990, Zl. 89/16/0088), übersieht es, dass bei Abweichung des Wertes der Gegenleistung von der Leistung von 20 % bis 25 % nicht Unentgeltlichkeit, sondern ein auffallendes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen war.*

*Unentgeltlichkeit war hingegen nur hinsichtlich der Wertdifferenz anzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2002/16/0246).*

*Die Übertragung der Liegenschaft war für die zuwendende Stifterin eine Vermögenseinbuße und für die Stiftung eine Bereicherung. Da bei Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung - wie festgestellt - ein Missverhältnis vorliegt, kann hinsichtlich der Wertdifferenz ohne weiters eine von den Parteien - für die gemischte Schenkung notwendige - beabsichtigte Unentgeltlichkeit angenommen werden. Außerdem muss bei einer gemischten Schenkung beim Übergeber der Wille zu bereichern kein unbedingter sein, sondern es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 96/16/0038, mwN). Bei einer gemischten Schenkung handelt es sich um ein teils entgeltliches, teils unentgeltliches Rechtsgeschäft. Gemäß § 1 Abs. 1 StiftEG unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen der Stiftungseingangssteuer. Der Fall einer gemischten Schenkung an eine Privatstiftung wird im StiftEG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung nicht ausdrücklich berücksichtigt und auch die Gesetzesmaterialien zu der Einführung des Stiftungseingangssteuergesetzes geben keine Hinweise auf die Vorgangsweise bei Vorliegen einer gemischten Schenkung.*

*Es erweist sich aber auch die Rechtsansicht der belangten Behörde, die - in Fortführung der Vorgangsweise vor dem SchenkMG 2008 - nach Feststellung des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung aufgrund der Tatsache, dass der Wert der Gegenleistung höher ist als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, zu dem Ergebnis kommt, dass es sich bei der gegenständlichen Zuwendung um ein rein entgeltliches Geschäft handle, als unrichtig. Dabei übersieht sie nämlich, dass die Regelung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 durch eben dieses geändert wurde und somit auf den Beschwerdefall nicht mehr anwendbar ist.*

*Da nur unentgeltliche Zuwendungen der Stiftungseingangssteuer unterliegen, unterliegt auch bei Vorliegen der gemischten Schenkung einer Liegenschaft lediglich der unentgeltliche Teil der Stiftungseingangssteuer. Um den unentgeltlichen Teil der gemischten Schenkung zu ermitteln, ist - in Fortführung der Vorgangsweise bei der Ermittlung der Schenkungssteuer - der Wert der Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert des Grundstückes abzuziehen. Der Abzug des Wertes der Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert erfolgt dabei einzig und allein, um den unentgeltlichen Teil der gemischten Schenkung zu ermitteln, sagt aber nichts darüber aus, ob es sich bei der Gegenleistung um eine Schuld oder Last im Sinne des § 1 Abs. 5 StiftEG handelt. Da im Beschwerdefall der Wert der Gegenleistung (EUR 1.440.000,-) den dreifachen Einheitswert des Grundstückes (EUR 1.191.300,-) übersteigt, verbliebe danach keine Bemessungsgrundlage auf Grund derer die Stiftungseingangssteuer festgesetzt werden könnte.*

*Nach § 2 Abs. 2 StiftEG ist jedoch die sich nach Abs. 1 leg. cit. ergebende Steuer bei Zuwendungen inländischer Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG 1987 um 3,5 v.H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke zu erhöhen. Dies ist - worauf das beschwerdeführende Finanzamt zutreffend verweist - als Mindeststeuer für Zuwendungen inländischer Grundstücke zu verstehen. Der Gesetzgeber wollte damit offenbar - ähnlich der Qualifikation des Erhöhungsbetrages des § 8 Abs. 4 ErbStG - eine Mindeststeuer*

er einführen (vgl. zum Erbschaftsteuergesetz das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2010, Zl. 2010/16/0155, mwN). Daran ändert auch der Hinweis in § 2 Abs. 2 StiftEG auf „die sich nach Abs. 1 ergebende Steuer“ nichts, hat doch der Gesetzgeber dabei erkennbar den Fall vor Augen, dass sich nach dem genannten Abs. 1 bereits ein Stiftungseingangssteuerbetrag (in der dort genannten Höhe von 2,5 v.H. der Zuwendungen) ergeben würde. Ergibt sich aber - wie hier - dieser Stiftungseingangssteuerbetrag mit Null, hindert dies nicht die Bemessung nach § 2 Abs. 2 StiftEG. § 2 Abs. 2 StiftEG ist daher - entgegen der Ansicht der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei - dahin zu verstehen, dass bei Zuwendungen inländischer Grundstücke jedenfalls der Steuersatz von 3,5 v.H. des (dreifachen) Einheitswertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke anzuwenden ist.

Der entgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes unterliegt - was jedoch hier nicht zu entscheiden ist - der Grunderwerbsteuer, welche gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG in der Fassung BGBl. I Nr. 135/2009 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist.

Da im Beschwerdefall nur der unentgeltliche Teil der Zuwendung der Liegenschaft unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt, ist die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 8 GrEStG in der Fassung BGBl. I Nr. 135/2009 auch nur auf diesen Teil der Zuwendung anwendbar. Mittlerweile hat der Gesetzgeber (mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 112/2011) die Zuwendung von Liegenschaften an Privatstiftungen gänzlich der Grunderwerbsteuer unterstellt. Die hier zu lösenden Rechtsfragen stellen sich bei Anwendbarkeit der neuen Rechtslage daher nicht mehr.“

Die als obiter dicta im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes enthaltenen Ausführungen sprechen somit eindeutig für die vom Finanzamt GVG im gegenständlichen Verfahren vertretene Ansicht, dass bei Vorliegen einer gemischten Schenkung einer Liegenschaft lediglich der unentgeltliche Teil der Stiftungseingangssteuer unterliegt (und somit nur hierfür die Befreiung von der GrESt zum Tragen kommt) und für den entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäftes Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung festzusetzen ist (vgl. dazu auch die Besprechungen des Erkenntnisses durch Bodis in ZfS 213, 68).

Nach Ansicht der Berichterstatterin steht dieses Ergebnis in einem gewissen Widerspruch zur bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Erwerbsvorgang nicht in einen steuerbefreiten und einen steuerpflichtigen Teil aufgespalten werden kann (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz. 5 zu § 3 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 18.10.1984, 82/16/0129, 26.1.1995, 94/16/0149, 30.8.1995, 94/16/0299, und 27.2.1997, 96/16/0011). Anders als die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 enthält § 3 Abs. 1 Z. 8 GrEStG idF des SchenkMG 2008 nicht die Einschränkung „sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen“.

Die Klärung der Grunderwerbsteuerrechtlichen Fragen kann aber im gegenständlichen Verfahren unterbleiben, da die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer nur dann bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig ist, wenn ein bescheidmäßiger Abspruch über die Gewährung einer Grunderwerbsteuerbefreiung noch nicht erfolgt ist (Fellner, aaO Rz 5 zu § 3 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 27.5.1977, 1744-1770/75, und 22.10.1981, 81/16/0179, 0180).

Im gegenständlichen Fall ist bereits mit der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 über die Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung abgesprochen worden und steht daher der mit dem angefochtenen Bescheid erfolgten Festsetzung der Grunderwerbsteuer der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen.

War eine Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, konnte die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 276 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Die Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz beendet vollwirksam ein Rechtsmittelverfahren und ist wie jeder andere Bescheid der Rechtskraft fähig (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0098; 29.4.1991, 90/15/0174). Entscheidet das Finanzamt über die Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO mit Berufungsvorentscheidung, so bestehen diesbezüglich dieselben Änderungsbefugnisse wie bei der Erlassung einer Berufungsentscheidung und entfaltet diese im Falle der Erlangung der Rechtskraft dieselben Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung (VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101). Ebenso wie bei einer Berufungsentscheidung darf eine Aufhebung mittels Berufungsvorentscheidung als Sachentscheidung nur erfolgen, wenn in dieser keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Aufl., Tz 5 zu § 276 unter Hinweis auf VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Wurden daher Bescheide mit rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen ersatzlos aufgehoben, darf in dieser Sache wegen „res iudicata“ keine neuerliche Entscheidung mehr ergehen (siehe Klumpner, Aufhebung einer NoVA-Vorschreibung wegen „res iudicata“, in: UFSjournal 7/8/2010, 278ff).

Auch allenfalls rechtswidrigen Berufungsvorentscheidungen kommt Rechtskraftwirkung zu (vgl. abermals VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101).

Der Begriff „res iudicata“ ist eine Folge des Grundsatzes „ne bis in idem“ und stellt ein Grundprinzip der österreichischen Verfahrensrechtsordnung dar, welches auch im Abgabenverfahrensrecht zur Anwendung gelangt (UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08). Aufgrund dessen kann in einer Sache nicht zweimal entschieden werden.

Die Sache ist dabei jene Angelegenheit die den Spruch eines Bescheides gebildet hat. Mit dem Spruch des nunmehr angefochtene Bescheides wurde ebenso wie mit dem mittels BVE aufgehobenen Bescheides vom 9. Dezember 2011 die Grunderwerbsteuer für den am 22. Dezember 2009 zwischen Frau NN und der Bf. abgeschlossenen Kaufvertrag gegenüber der selben Steuerschuldnerin als Bescheidadressatin Grunderwerbsteuer festgesetzt. Durch die „antragsgemäße“ Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 9. Dezember 2011 mittels der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 hat das FAGVG rechtskräftig darüber abgesprochen,

dass der gegenständliche Erwerbsvorgang von der Grunderwerbsteuer befreit ist und steht daher der nochmaligen Festsetzung der Grunderwerbsteuer der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen.

Der nunmehr angefochtene Bescheid enthält im Spruch keine Angaben, auf welchen Verfahrenstitel das Finanzamt eine nochmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer gestützt hat. Lediglich die Begründung deutet darauf hin, dass die Erlassung der Berufungsentscheidung vom 11.3.2013, RV/0549-W/13 betreffend Stiftungseingangssteuer Anlass für die nochmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer war, wobei das FA GVG - zu Unrecht - davon ausging, dass der Stiftungseingangssteuerbescheid für den gegenständlichen Rechtsvorgang aufgehoben worden war.

Selbst in der Stellungnahme vom 4. November 2015 traf das Finanzamt keine Aussage darüber, welcher konkrete Verfahrenstitel die Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 beseitigen und einen nochmaligen Abspruch über die Grunderwerbsteuerbefreiung ermöglichen sollte.

Sollte das Finanzamt vom Vorliegen des Vorfragatbestandes iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO ausgegangen sein, so ist dazu Folgendes zu bemerken:

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatsbestand in den Spruch des Bescheides und ist die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe im Beschwerdeverfahren nicht nachholbar (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 2ff mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Überdies stellt eine abweichende Vorfragenentscheidung nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 38 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Auch eine Anpassung an nachträgliche grundlagenähnliche Bescheide nach § 295 Abs. 3 BAO setzt voraus, dass zwischen den Bescheiden ein so starker Zusammenhang besteht, dass der eine an den anderen gebunden ist. Keineswegs kann jedoch ein rechtskräftiger Bescheid wegen eines Bescheides aufgehoben werden, an den er nicht gebunden ist (Reiner, Brauchen wir die Grundlagenbescheidähnlichkeit? in RdW 1993, 92).

Es entspricht dem System des geltenden Abgabenverfahrensrechtes, dass darüber, ob ein bestimmter Gegenstand oder eine bestimmte Person einer Abgabe unterliegt, oder davon befreit ist, nicht in einem vom Besteuerungsverfahren abgesonderten Verfahren, sondern stets in dem entsprechenden das Verfahren abschließenden Abgabenbescheid zu entscheiden ist. Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung im Sinne des § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechsel- bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerb- und Erbschaftsteuerbescheiden, Grunderwerb- und Einkommensteuerbescheiden, Einkommen- und Erbschaftsteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahren (vgl. VwGH 28.3.1979, 635/77 unter Hinweis auf Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung<sup>5</sup>, S. 294).

Die Frage, ob ein steuerbarer Vorgang unter eine „andere“ Verkehrsteuer „fällt“ ist zwar nach den Vorschriften des „anderen“ Steuergesetzes zu beurteilen. Die Entscheidung darüber ist aber im Rahmen des jeweiligen Abgabenfestsetzungsverfahrens - und nicht im Verfahren betreffend die „andere“ Abgabe - zu treffen (vgl. dazu die zu § 15 Abs. 3 GebG ergangene Judikatur - VwGH 27.09.1990, 89/16/0214 sowie VwGH 28.6.1984, 83/15/0089). In Analogie dazu ist auch die Entscheidung, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z. 8 GrEStG idF SchenkMG 2008 beim gegenständlichen Kaufvertrag vorliegen, selbständig im Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer zu treffen und kommt der Entscheidung im Verfahren betreffend Stiftungseingangssteuer keine Bindungswirkung zu.

Zum Argument des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 4. November 2015, wonach sich eine gesetzliche Bindung daraus ergebe, dass derselbe Vorgang nicht zweimal besteuert werden soll, wird bemerkt, dass die Stiftungseingangssteuer ausdrücklich für den unentgeltliche Teil der gemischten Schenkung festgesetzt wurde. Ob (auch) der entgeltliche Teil der Liegenschaftsübertragung nach § 3 Abs. 1 Z. 8 GrEStG idF SchenkMG 2008 von der Grunderwerbsteuer befreit ist, hängt gerade davon ab, unter welchen Voraussetzungen eine Identität der Vorgänge vorliegt. Über die „Identität der Vorgänge“ wurde im Stiftungseingangssteuerverfahren nicht abgesprochen, und ist daher die Frage, ob (auch) der entgeltliche Teil von der Grunderwerbsteuer befreit ist bzw. wie im Falle einer gemischten Schenkung die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu ermitteln ist, nur im Grunderwerbsteuerverfahren zu lösen ist.

Die im Stiftungseingangssteuerverfahren getroffene Entscheidung kann daher die Rechtskraft im Grunderwerbsteuerverfahren nicht durchbrechen und war der nunmehr angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid daher wegen entschiedener Sache - ersatzlos - aufzuheben.

#### Zur Nichtzulassung der Revision

Nach Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die Erläuterung zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011).

Wie der VwGH im zur Stiftungseingangsteuer ergangenen Erkenntnis VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055 ausgeführt hat, stellen sich die dort zu lösenden Rechtsfragen bei Anwendbarkeit der neuen Rechtslage nicht mehr, weil der Gesetzgeber mittlerweile die Zuwendung von Liegenschaften an Privatstiftungen gänzlich der Grunderwerbsteuer unterstellt hat. Im gegenständlichen Fall liegt überdies durch die Erlassung mehrerer Grunderwerbsteuerbescheide hintereinander eine Sonderkonstellation vor, sodass der Lösung der getroffenen Rechtsfragen auch aus diesem Grund keine über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Wien, am 18. November 2015