

Erlassung eines Feststellungsbescheides im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuerpflicht für Zuwendungen aus einer Privatstiftung

Kapitalertragsteuer für Zuwendungen aus Privatstiftungen in Form von kostenlosem Wohnrecht ist auch dann abzuführen, wenn durch Betriebsprüfung die Begünstigten als „steuerliche Eigentümer“ des Grundstückes festgestellt wurden, denn dies ändert nichts am zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Privatstiftung am Grundstück.

§ 96 Abs. 1 EStG 1988, § 96 Abs. 2 EStG 1988, § 95 Abs. 3 EStG 1988, § 96 Abs. 3 EStG 1988, § 95 Abs. 2 EStG 1988, § 201 BAO, § 202 Abs. 1 BAO, § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988, § 24 Abs. 1 lit. d BAO
UFS 29.04.2009, RV/0483-W/09

Entscheidungsgründe

Die Stiftungszwecke der mit Stiftungsurkunde vom 22. Dezember 1993 errichteten Bw. sind die Sicherung des Fortbestandes von Unternehmen und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die gegebenenfalls künftig der Privatstiftung durch Stiftungszusatzurkunde gewidmet werden, die Erhaltung des Stiftungsvermögens sowie die Zuwendung von Geld oder Sachleistungen an die jeweils Stammbegünstigten und Sonderbegünstigten nach Maßgabe der Punkte VI. und VI.a der Stiftungsurkunde.

Die Bw. beantragte mit Anbringen vom 1. Oktober 2001 die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entgegen der von ihr vorgenommenen Selbstberechnung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für diese Jahre mit Null. Die beiden in der Folge vom Finanzamt erlassenen Bescheide, mit welchen dem Begehren der Bw. nicht entsprochen wurde, wurden vom unabhängigen Finanzsenat aus formellen Gründen aufgehoben.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO iVm § 202 Abs. 2 BAO vom 24. September 2004 die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 mit dem der Selbstberechnung der Bw. entsprechenden Jahresbetrag fest. In der Bescheidbegründung ist ausgeführt, dass die Bw. mit Kaufverträgen vom 22. Dezember 1997 die von der X-AG errichteten Einfamilienhäuser in Y. und in Z. gekauft habe und grundbücherliche Eigentümerin dieser Liegenschaften sei. Beide Liegenschaften seien den Begünstigten der Bw. ab 1. Jänner 1998 kostenlos zur Verfügung gestellt worden. Der Mietwert der Liegenschaften stelle eine Zuwendung an die Begünstigten dar, weshalb die Abfuhr der Kapitalertragsteuer durch die Bw. gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 d EStG 1988 zu Recht erfolgt sei.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 27. September 2004 brachte die Bw. folgendes vor: Anlässlich einer im Jahr 1997 bei der X-AG vorgenommenen Betriebsprüfung seien die Errichtungskosten der Häuser Y. und Z., welche von der X-AG errichtet und dann an die Bw. verkauft worden seien, als verdeckte Ausschüttungen dem A. zugerechnet worden. Eine gegen die betreffenden Bescheide eingebrachte Berufung sei zurückgenommen worden, so dass diesbezüglich Rechtskraft eingetreten sei. Damit sei die Bw. zivilrechtliche Eigentümerin der beiden Gebäude, jedoch sei A. steuerlicher Eigentümer, da die aus der Feststellung der verdeckten Ausschüttung resultierenden Abgaben, einschließlich der Kapitalertragsteuer, abgeführt worden seien. Die Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 habe sich als nicht richtig erwiesen, da für denselben Sachverhalt nicht doppelt Kapitalertragsteuer entrichtet werden könne. Daher werde der Antrag gestellt die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 mit Null festzusetzen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.2000, 98/15/0169 (siehe Zorn in ÖSTZ 2001/391) bestimme sich der Umfang des "Betriebsvermögens" von Körperschaften ausschließlich nach Steuerrecht und nicht nach Handelsrecht. Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zählten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen. Gemäß § 4 Abs. 11 Z 2a EStG 1988 seien Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut oder für sonstiges Vermögen im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (fiktive Anschaffungskosten). In den Stiftungssteuerrichtlinien sei unter Ziffer 10.1.6.2 - Zuwendungen in das Privatvermögen - ausgeführt, dass, wenn die Zuwendung von nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten in das Privatvermögen des Begünstigten erfolge, die Vermögenswerte nach § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte als angeschafft gelten würden. Die Zuwendungen seien in der Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Vermögenswerte als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusetzen. Würden nicht Wirtschaftsgüter, sondern Nutzungsmöglichkeiten zugewendet, erfolge die Bewertung mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes. Voraussetzung für die Erhebung einer Kapitalertragsteuer sei also der Übergang eines Vermögenswertes von der Privatstiftung zum Begünstigten. Da nach dem obzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zwischen zivilrechtlichem und steuerrechtlichem Eigentum zu unterscheiden sei, könne es zu einer Erhebung von Kapitalertragsteuer nur dann kommen, wenn es zu einem Übergang eines Vermögenswertes komme, welcher im steuerrechtlichen Eigentum bzw. Zurechnung der Bw. stehe. Für die Erhebung einer Kapitalertragsteuer müsse daher den Begünstigten ein steuerlich der Bw. zurechenbarer Vermögenswert zugehen. Die Gebäude Y. und Z. seien von der Finanzverwaltung der außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet und in Übereinstimmung mit dem

Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.2000, 98/15/0169 nicht als für das Unternehmen angeschafft angesehen worden und es sei diesbezüglich die Hinzurechnung betreffend Körperschaftsteuer erfolgt. Es sei ein Zufluss bei den Machthabern der Gesellschaft angenommen und die Kapitalertragsteuer vom gesamten Wert vorgeschrieben worden. Damit seien die Gebäude steuerlich in das Eigentum der Machthaber der Gesellschaft, also in das Eigentum der Familie A., übergegangen und für jede zivilrechtliche Vermögenswertübertragung könne keine Kapitalertragsteuer anfallen, da steuerlich kein Übergang eines Vermögenswertes von der Bw. an einen Begünstigten erfolge. Weiters erfülle die nochmalige Erhebung der Kapitalertragsteuer den Tatbestand der exzessiven Besteuerung und widerspreche dem Grundsatz der Unverletzlichkeit des Eigentums. Durch die anlässlich der bei der X-AG durchgeführten Betriebsprüfung im Hinblick auf die Gebäude Y. und Z. getroffenen Feststellungen sei eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von S 19,239.458,59 (€ 1,398.185,98) entstanden. Wenn nun die Bw. nach der Rechtsansicht der Behörde für die Benutzung jährliche Kapitalertragsteuer und bei einer späteren Zuwendung des Gebäudes vom Marktwert des Gebäudes die Kapitalertragsteuer abzuführen habe, komme es zu einer steuerlichen Doppelerfassung desselben Vermögenswertes mit Ertragsteuern.

Die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Juli 2005, Zl. RV/1773-W/04 als unbegründet abgewiesen.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und stellte einen Eventualantrag auf Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Die Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2006 an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Juli 2005, Zl. RV/1773-W/04, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2009, Zl. 2006/13/0097, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer innerhalb näher angeführter Zeiträume abzuführen. Die Abfuhr hat nach § 96 Abs. 2 EStG 1988 von dem nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten zu erfolgen, der nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 auch eine Anmeldung einzureichen hat. Der zum Abzug Verpflichtete haftet nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Einhebung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 201 BAO in der gegebenenfalls noch anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, war ein Abgabenbescheid, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung zuließen, nur dann zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet war, unterließ oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erwies.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2009, Zl. 2006/13/0097, wurde für den gegenständlichen Fall ausgesprochen:

"Ein Bescheid nach § 201 BAO über die Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hätte nur dann zu ergehen gehabt, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung (Kapitalertragsteuer-Anmeldung) abgewichen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2006, 2006/13/0236). Gelangte die belangte Behörde zur Annahme, dass die Kapitalertragsteuer in der von der Beschwerdeführerin in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung bekannt gegebenen Höhe entstanden ist und von der Beschwerdeführerin abzuführen war, hätte sie den Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer im Instanzenzug als unbegründet abweisen müssen."

Wie den Kapitalertragsteuer-Anmeldungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 zu entnehmen ist, wurden von der Bw. das Gebäude Y. der Stiftungsbegünstigten B. und das Gebäude Z. dem Stiftungsbegünstigten C. in den betreffenden Jahren kostenlos zur Verfügung gestellt. Die aus diesem Grunde abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von S 172.000,00 (€ 12.499,73) jährlich wurde von der Bw. auf Basis der Mietwerte der Gebäude ermittelt, welche mit S 300.000,00 (€ 21.801,85) (Gebäude Y.) und S 216.000,00 (€ 15.697,33) (Gebäude Z.) angesetzt wurden.

Das Gebäude Y. wurde von der Bw. mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 1997 um den Kaufpreis von S 20,464.544,00 (€ 1,487.216,41) von der X-AG erworben. Bei diesem Gebäude handelt es sich um ein Superädifikat. Eigentümerin der Grundfläche, auf welcher sich das Gebäude befindet, ist B.

Das Gebäude Z. wurde von der Bw. mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 1997 um den Kaufpreis von S 10,192.480,00 (€ 740.716,41) von der X-AG erworben.

Bei diesem Gebäude handelt es sich um ein Superädifikat. Eigentümer der Grundfläche, auf welcher sich das Gebäude befindet, ist C.

Anlässlich einer bei der Verkäuferin der gegenständlichen Gebäude, der X-AG, durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die Errichtung der Gebäude Y. und Z. ausschließlich im privaten Interesse von A. bzw. seiner Ehegattin B. und seines Sohnes C. gelegen wäre. Wie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, war die Tatsache der ausschließlich privaten Nutzung der Gebäude ausschlaggebend für die Eliminierung dieser Wirtschaftsgüter aus dem steuerlichen Betriebsvermögen und bewirkte die Beurteilung der von der X-AG in den Jahren 1992 bis 1995 aufgewendeten Errichtungskosten als verdeckte Ausschüttungen an den Präsidenten des Aufsichtsrates A. und damit die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.

Die nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen der X-AG zugehörigen Gebäude Y. und Z. wurden von dieser als Eigentümerin mit den Kaufverträgen vom 22. Dezember 1997 an die Bw. verkauft. Durch diese Kaufvorgänge hat die Bw. jeweils ein uneingeschränk-

tes Eigentumsrecht im Sinne des § 354 ABGB und somit die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen der Sachen nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen, an den Gebäuden erlangt.

Mit dem Vorbringen, dass die Bw. zwar zivilrechtliche Eigentümerin, A. jedoch "steuerlicher Eigentümer" der Gebäude Y. und Z. sei, wird offenbar auf den Begriff "wirtschaftliches Eigentum" Bezug genommen.

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen zusammen.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO, BGBl.Nr. 194/1961, werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt demnach nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (VwGH 19.3.2002, 99/14/0286). Der wirtschaftliche Eigentümer muss im Falle eines Auseinanderfallens von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen können (VwGH 18.5.1995, 93/15/0095).

Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Nutzungsberechtigten der Gebäude Y. und Z. oder A. die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Annahme von deren wirtschaftlichem Eigentum an diesen Gebäuden erfüllt hätten. Daher kann nicht von einem Auseinanderfallen des zivilrechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums an den Gebäuden ausgegangen werden. Folglich bestehen keine Zweifel daran, dass der Bw. durch die Kaufverträge vom 22. Dezember 1997 von der X-AG sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an den Gebäuden übertragen wurde.

Soweit mit dem betreffenden Vorbringen der Bw. auf die Feststellungen der bei der X-AG durchgeführten Betriebsprüfung angesprochen wird, ist festzustellen, dass die Ausscheidung der Gebäude aus dem steuerlichen Betriebsvermögen der X-AG nicht das Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum und den Übergang des letzteren an die Nutzungsberechtigten (wie die Betriebsprüfung argumentierte) oder an A. (wie die Bw. argumentiert) bewirken konnte. Die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffen die Tatsache, dass die im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der X-AG befindlichen Gebäude wegen privater Nutzung durch die betreffenden Personen nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnen waren. Durch den Umstand, dass die aus dieser Beurteilung resultierenden verdeckten Ausschüttungen A. zugerechnet und der Kapitalertragsteuer unterzogen wurden, wurde dieser jedenfalls nicht in die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers versetzt, da er dadurch nicht die dafür erforderlichen positiven und negativen Befugnisse an den Gebäuden erlangte. Die Verkäuferin X-AG war also zum Zeitpunkt des Verkaufes zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der nicht zu ihrem steuerlichen Betriebsvermögen gehörigen Gebäude Y. und Z., sodass der Erwerb des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums daran durch die Bw. als Käuferin nicht bezweifelt werden kann. Indem die Bw. als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Gebäude Y. und Z. diese an B. und C. zur Verfügung stellte, wurden von ihr Zuwendungen an diese Stiftungsbegünstigten getätigt.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d) EStG 1988 wird die Einkommensteuer aus Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Da die Bw. entsprechend der oben dargestellten rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes zivilrechtliche und auch wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr B. und C. kostenlos zur Verfügung gestellten Gebäude Y. und Z. ist, kann dem Vorbringen, dass für eine bloß zivilrechtliche Vermögenswertübertragung keine Kapitalertragsteuer anfallen könne, da steuerlich kein Übergang eines Vermögenswertes von der Bw. an einen Begünstigten erfolge, nicht gefolgt werden.

Durch die Entrichtung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 aus diesen Zuwendungen ist es nicht, wie die Bw. vorbringt, zu einer doppelten Entrichtung von Kapitalertragsteuer für denselben Sachverhalt gekommen. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer als Folge der bei der vorherigen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümerin X-AG durchgeführten Betriebsprüfung erfolgte aus dem Grunde der Feststellung verdeckter Ausschüttungen. Die Zuwendungen der nunmehrigen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümerin Bw. können nicht als in Zusammenhang mit diesem Sachverhalt stehend angesehen werden. Auch die in dem von der Bw. zitierten Erkenntnis (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169) vom Verwaltungsgerichtshof zur Thematik steuerliches Betriebsvermögen getroffenen Aussagen sowie das Vorbringen, dass durch die Erhebung von Kapitalertragsteuer aus den Zuwendungen an die Stiftungsbegünstigten das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzt werde, sind nicht geeignet zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des berufsgegenständlichen Sachverhaltes zu führen.

Demnach findet sich für die Annahme der Bw., dass sich die von ihr vorgenommene Selbstberechnung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 als nicht richtig erwiesen habe, da sie überhaupt keine Kapitalertragsteuer zu entrichten gehabt hätte, keine Rechtsgrundlage.

Die Höhe der abgeführten Kapitalertragsteuer von S 172.000,00 (€ 12.488,73) jährlich wurde von der Bw. auf Basis der Mietwerte der Gebäude, welche mit S 300.000,00 (€ 21.801,85) (Gebäude Y.) und S 216.000,00 (€ 15.697,33) (Gebäude Z.) angesetzt wurden, ermittelt. Die Richtigkeit dieser vom Finanzamt nicht beanstandeten Berechnung wurde auch von der Bw., welche die Ansicht vertritt, dass überhaupt keine Verpflichtung zur Entrichtung von Kapitalertragsteuer bestehen würde, nicht in Zweifel gestellt.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhalts führt daher zur Überzeugung, dass die Kapitalertragsteuer der Jahre 1999, 2000 und 2001 in der von der Bw. in den Kapitalertragsteuer-Anmeldungen bekannt gegebenen Höhe entstanden ist und daher von der Bw. abzuführen war.

Da ein Bescheid nach § 201 BAO über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer nur dann zu ergehen hat, wenn die Behörde von der eingereichten Kapitalertragsteuer-Anmeldung abweicht, ist der Antrag der Bw. auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer im Instanzenzug als unbegründet abzuweisen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. April 2009