



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RV/2998-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, y, vertreten durch Dr. Kainrath&Knapp, Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1170 Wien, Alszeile 40/3, vom 15. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Juli 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die X (i.d.F. Bw.) wurde mit Stiftungsurkunde vom 20. November 2002 von R (Stifter) errichtet.

Die Bw. war zu 50% an der A vormals A1 davor A2 beteiligt.

Neben der Bw. war die C F1 zu weiteren 50% an der A beteiligt.

Die A hielt ihrerseits 100% der Anteile an der B vormals B2 F3 davor B3.

Mit Bescheid vom 26. Juli 2007 des Finanzamtes Wien 1/23 wurde die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer des Jahres 2003 i.H.v. € 126.840,25 herangezogen.

In der den Bescheid begründenden Beilage erläutert die Behörde, dass bei der B3 eine verdeckte Ausschüttung festgestellt worden sei.

Begünstigter der Bw. sei R, der Vorstand setze sich aus D, E und F zusammen.

Bei der C sei D Begünstigter, der Vorstand dieser Privatstiftung bestehe aus R, E und F.

Die verdeckte Ausschüttung der B3 stelle eine (KESt-freie) Ausschüttung an die A2 und in weiterer Folge an deren Gesellschafterinnen (die Bw. bzw. die C) dar. Tatsächliche Nutznießer

der von der B3 getragenen Aufwendungen seien die Begünstigten der Stiftungen R und D, die gleichzeitig Miteigentümer der Liegenschaft z bei der die gegenständliche verdeckte Ausschüttung festgestellt worden sei, wären. Die von der B3 übernommenen Sanierungskosten würden eine verdeckte Zuwendung an die Miteigentümer darstellen. Im Anhang A der Beilage zur Bescheidbegründung findet sich eine Darstellung des Sachverhalts (auf den diesbezüglich verwiesen wird) sowie dessen rechtliche Beurteilung durch die Behörde.

Demnach wurde die Liegenschaft z von D und R mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 (jeweils zur Hälfte) erworben und ab 1. Jänner 2003 in Form einer Mietergemeinschaft an die B3 weitervermietet.

Die B3 tätigte kurze Zeit danach umfangreiche Sanierungsarbeiten sowie Zubauten. Die Gestaltung des Mietvertrages wurde aufgrund näher dargelegter Umstände als fremdunüblich qualifiziert. Hinsichtlich der umfangreichen Aufwendungen/Investitionen erläuterte die Ap., dass die Mieterin diese aufgrund des Naheverhältnisses zu der Vermietungsgemeinschaft getätigt habe, ging von einem Zufluss des Vorteils aus dem Bestandsverhältnis und im Ergebnis von einer mittelbaren verdeckten Ausschüttung aus.

Der bei der B3 festgestellte Sachverhalt führte im dortigen wiederaufgenommenen Verfahren zu neuen Umsatzsteuer- sowie Körperschaftsteuerbescheiden für das Jahr 2003, gegen die ebenfalls Berufung eingebracht wurde.

Die Bw. erhob mit Eingabe vom 15. Oktober 2007 (nach Fristverlängerung) fristgerecht Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer wobei sie auf die zeitgleich eingebrachten Berufung bei der B3 verwies worin die verdeckte Gewinnausschüttung bestritten werde. Da R Miteigentümer der Liegenschaft und Stifter sowie Begünstigter der Bw. sei, werde ihm der Hälftenanteil der verdeckten Gewinnausschüttung zugerechnet.

Die bei der B3 eingebrachte Berufung wurde vom UFS mit Berufungsentscheidung vom 14. Mai 2012 Gz. RV/2421-W/08 u.a. als in diesem Punkt unbegründet abgewiesen und erwuchs in Rechtskraft. Auf die Berufungsentscheidung und die darin dargelegten Erwägungen zur verdeckten Ausschüttung wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 i.d. maßgeblichen Fassung lautet:

Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 lautet:

Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

...

7. Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

§ 93 (1)+(2) EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

...

d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

§ 94 Z 2 EStG 1988 lautet:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

...

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

Fraglich ist, ob die Bw. aufgrund der Feststellungen bei der B3 zu Recht mit dem Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen wurde.

R sowie D haben zu je 50% die Liegenschaft z erworben und an die B3 weitervermietet, bei der eine verdeckte Ausschüttung festgestellt wurde.

Beide Miteigentümer der verpachteten Liegenschaft sind als Stifter und Begünstigte indirekt über 2 Stiftungen die jeweils 50% an der zwischengeschalteten A2 halten, an der B3 beteiligt. Beide Stiftungen waren im maßgeblichen Zeitraum durch die nachfolgend dargestellte wechselseitige personelle Verflechtungen gekennzeichnet.

R ist gemäß Stiftungsurkunde Pkt. 1.1. Stifter sowie gemäß Stiftungszusatzurkunde Pkt. 6.1. Begünstigter der Bw.

In den Vorstand der Bw. wurden D sowie E und F berufen.

E und F sind auch gemeinsam mit R im Vorstand der C, bei der D als Stifter und Begünstigter aufscheint.

Die personelle Verflechtung der Stiftungen über deren Begünstigte D und R ergibt sich u.a. auch daraus, dass D gemäß Pkt. 10.3. der Stiftungsurkunde der Bw. vom 20. November 2002 als Vorstand auf Lebenszeit bestellt ist und gemäß Pkt. 2.1. (der Stiftungszusatzurkunde gleichen Datums) beim Ausscheiden eines der (übrigen) Vorstandsmitglieder die verbleibenden Vorstandsmitglieder bei der Neubestellung an den Nachfolgervorschlag von D gebunden sind.

Daraus folgt, dass sich D und R aufgrund eingeräumter Rechte gegenseitig kontrollieren und die Geschäftsführung der Stiftungen wechselseitig maßgeblich beeinflussen können.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (u.a. VwGH vom 14.12.2005 Zl. 2002/13/0022) ausführt, sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Offene wie verdeckte Ausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Ausschüttungen sein.

Die festgestellte Vermögenszuwendung der B3 an die als Miteigentümergegemeinschaft auftretenden Eigentümer der Liegenschaft z lag darin begründet, dass die Gesellschaft als Mieterin Kosten für die Generalsanierung der Liegenschaft bzw. einen Zubau übernahm, wobei die Behörde von einer fremdunübliche Gestaltung und einer Verpflichtung des Mieters zur Vornahme der getätigten Investitionen ausging.

Zur Frage, ob eine über den Umweg einer Stiftung durchgeleitete verdeckte Ausschüttung bei dieser Kapitalertragsteuerpflicht im Haftungsweg auslöst, hat der VwGH mit Erkenntnis vom

21. Februar 2013 Zl. 2009/13/0257 erwogen: ,Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor (vgl. in diesem Sinn zur sogenannten "durchgeleiteten" verdeckten Ausschüttung das bereits zitierte Erkenntnis VwSlg. 8088/F). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht.'

Die Bw. hat in ihrem Berufungsschreiben darauf hingewiesen, dass der Haftungs- und Abgabenbescheid aufgrund einer Außenprüfung bei der B im Zusammenhang mit einer dort festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung erging und die in diesem Verfahren angenommene verdeckte Gewinnausschüttung bestritten wird.

Damit hat die Bw. klargestellt, dass sie in Kenntnis des Ergebnisses der dortigen Außenprüfung war, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag, die das Vermögen der B und damit indirekt das Vermögen der an ihr zu 100% beteiligten A2 an der wiederum die Bw. zu 50% beteiligt war, schmälerete.

Indem sie dessen ungeachtet den gegenständlichen Abgaben- und Haftungsbescheid bekämpft und keinen Hinweis darauf gegeben hat, dass sie einen Anspruch auf Rückgängigmachung der sie betreffenden Vermögensminderung gegenüber dem Stifter und Begünstigten R durch Rückforderung geltend macht hat sie (schlüssig) auf ihren Anspruch gegenüber den Begünstigten dem durch die durchgeleitete verdeckte Zuwendung ein Vorteil entstanden ist, verzichtet.

Der VwGH hat dazu in der o.a. Entscheidung vom 21. Februar 2013 Zl. 2009/13/0257 erwogen: ,Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist.'

Somit ist von einer, gemäß § 10 KStG 1988 i.V.m. § 94 Z 2 EStG 1988 von der Körperschaftsteuer sowie der Kapitalertragsteuer befreiten Ausschüttung der B3 an die A2 und von dieser an die Bw. sowie die C, die jeweils zur Hälfte Anteile an der A2 halten im vorliegenden Beteiligungsausmaß auszugehen.

Die weitere Zuwendung des Vorteils von der Bw. an den Stifter und Begünstigten R führt beim Empfänger zur Steuerpflicht gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988.

Das mangels Rückforderungsanspruch als gegeben anzunehmende Einverständnis der Bw. zur Einkommensverwendung löst bei ihr gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit d EStG 1988 die Pflicht aus, Kapitalertragsteuer von der an den Begünstigten geflossenen Zuwendung abzuführen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2013