

Fremdunübliche Vermietung eines Einfamilienhauses von Privatstiftung an Alleinbegünstigte, Stifter oder Stiftungsvorstandsmitglied; Keine Anrechnung rechtswidrig einbehaltener KESt auf KöSt einer Privatstiftung

Von "Sparbuchzinsen" einer Privatstiftung ist gem. § 94 Z 11 EStG 1988 im Regelfall keine Kapitalertragsteuer in Abzug zu bringen.

Erfolgt dies trotzdem, kann die Kapitalertragsteuer nicht bei der Veranlagung der Privatstiftung angerechnet werden. Sie ist aber mit einem Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO rückforderbar.

§ 13 KStG 1988 . § 7 Abs. 3 KStG 1988, § 22 Abs. 2 KStG 1988, § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988, § 94 Z 2 EStG 1988, § 94 Z 11 EStG 1988, § 22 BAO

UFS 24.05.2011, GZ RV/0650-S/10

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ([Stiftung_Bw]) ist eine nach österreichischem Recht errichtete Privatstiftung.

Sie erklärte 2007 einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung von EUR 3.497,23. Dabei handelte es sich um die Überlassung eines **Wohnobjektes** in [Ort_A***], das [Stifter_A***Z***] (Stifter) und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] (dessen Lebensgefährtin, Stifterin und Alleinbegünstigte) als Hauptwohnsitz dient. Die mit der Überlassung dieses Wohnhauses verbundenen Umstände sind in der **Entscheidung UFS 26.1.2011**, RV/0418-S/09 ausführlich dargestellt, weshalb auf deren Begründung verwiesen werden darf. Sie wurde der Berufungswerberin am 3. Februar 2011 zugestellt.

Daneben bezog die Privatstiftung Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung eines Gewerbeobjektes in Staat_X, für das Österreich aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht zusteht.

Weiters erklärte sie Zinseinkünfte bei Kreditinstituten von insgesamt EUR 1.528,27. Von den Erträgen von EUR 275,16 am Kto.Nr. 9999999 bei der [Bank_A] brachte das Kreditinstitut dabei (entgegen § 94 Z 11 EStG 1988) Kapitalertragsteuer von EUR 68,79 in Abzug.

Das Finanzamt erließ am 7. Oktober 2010 einen Körperschaftsteuerbescheid und stellte alle Bemessungsgrundlagen und die Körperschaftsteuer 2007 mit EUR 0,00 fest.

Es verwies dabei nur auf die Betriebsprüfung der Vorjahre und verweigerte die Anerkennung des Mietverhältnisses hinsichtlich des Objektes in [Ort_A***].

Die Berufungswerberin ergriff das Rechtsmittel der Berufung, verwies auf das bezüglich der Vorjahre anhängige Rechtsmittelverfahren und beantragte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß zu veranlagern, die Zwischenbesteuerung durchzuführen und die entrichtete Kapitalertragsteuer (KESt) anzurechnen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsentscheidung basiert auf dem nachfolgenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist. Soweit nicht gesondert angeführt, ist er unstrittig.

A Sachverhalt und Beweiswürdigung

Hinsichtlich des Sachverhaltes wird auf die obige Schilderung sowie die Darstellung in der Entscheidung **UFS 26.1.2011**, RV/0418-S/09 verwiesen, die vom gesamten Berufungssenat getroffen wurde.

Erst nach dieser Entscheidung erließ das Finanzamt Bescheide vom 28. April 2011, mit denen es die Berufungswerberin zur Haftung für KESt für Zuwendungen an die Alleinbegünstigte [Stifterin_und_Begünstigte_H***] heranzog. Für 2007 stellte das Finanzamt Zuwendungen in Höhe von EUR 94.433,00 fest und bezifferte den Haftungsbetrag mit EUR 23.608,25.

B Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Bei der Berufungswerberin handelt es sich unbestrittenermaßen um eine begünstigte Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988. Sie fällt weder unter § 5 Z 6 und 7 noch unter § 7 Abs. 3 KStG 1988.

1 Vermietung Objekt [Ort_A***]

Wie in der zitierten Entscheidung klargestellt und ausführlich begründet wurde, hängt die steuerliche Behandlung eines Mietobjektes als Einkunftsquelle auch ertragssteuerlich von drei Voraussetzungen ab (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227):

- Eine Bejahung dieser Frage hat zur Voraussetzung, dass es sich beim betroffenen Rechtsverhältnis um eine entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauches handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236).
- Das Vorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen darf steuerlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; 27.8.1991, 91/14/0097; 18.11.1991, 91/15/0043). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um ein Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen als bewiesen annehmen zu können, und auch für Verträge zwischen einer Privatstiftung und ihren Stiftern, Vorständen und Begünstigten gegeben sein.
- Weiters darf es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch handeln.

Das Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen einer Privatstiftung und deren Stiftern sowie Begünstigten kann also nur dann steuerlich als erwiesen anerkannt werden, wenn diese Voraussetzungen ("Angehörigenjudikatur") erfüllt werden.

Im gegenständlichen Fall fehlen dem behaupteten Mietverhältnis die im Privatstiftungsgesetz normierten zivilrechtlichen Voraussetzungen und es liegt keine eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Mietvereinbarung vor. Die Nutzungsbedingungen wären unter Fremden in dieser Form und mit diesem Inhalt niemals vereinbart worden. Dem behaupteten und nur mittels eines etwa halbseitigen Aktenvermerkes dokumentierten Mietvertrag fehlen nicht nur wesentliche Elemente, er enthält auch mehrere Teile, die so zwischen Fremden niemals vereinbart worden wären bzw. mit der tatsächlichen Umsetzung in Widerspruch stehen (UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09, Pkt. 1.1).

Mangels steuerlicher Anerkennung stellt die Nutzungsüberlassung des bebauten Grundstückes in [Ort_A***] an [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] somit keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dar. Der anfallende Verlust ist 2007 steuerlich nicht zu berücksichtigen.

2 Zwischensteuer

Bei Privatstiftungen wie der Berufungswerberin, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 KStG 1988 oder unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind in- und ausländische Kapitalerträge aus **Geldeinlagen** und sonstigen Forderungen bei **Kreditinstituten** (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 KStG 1988 (für 2007 Körperschaftsteuer 12,5%) gesondert zu versteuern.

Die Besteuerung von solchen Kapitalerträgen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum **Zuwendungen** im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind **und** davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt (§ 13 Abs. 3 Z 1 und 2 KStG 1988).

Da 2007 solche Zuwendungen erfolgten, die die allenfalls der Zwischenbesteuerung unterliegenden Einkünfte von EUR 1.528,27 um ein Vielfaches überstiegen, und davon mit dem oben zitierten Bescheid vom 28. April 2011 KESt vorgeschrieben wurde, hat keine Besteuerung im Sinne des § 22 Abs. 2 KStG 1988 zu erfolgen.

3 Anrechnung von KESt

Der Einbehalt der KESt in Höhe von EUR 68,79 durch die Bank erfolgte zu Unrecht und hätte gem. § 94 Z 11 EStG 1988 unterbleiben müssen.

Der Abfuhrpflichtige ist berechtigt, solche zu Unrecht einbehaltenen KESt-Beträge bis zum Ablauf des Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen. Erfolgt dies nicht, hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages auf Antrag des Abgabepflichtigen durch das Finanzamt zu erfolgen. Diese Rückzahlung ist insoweit **ausgeschlossen**, als ein Ausgleich **im Wege der Veranlagung** erfolgt ist, zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Der solcher Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, beim Körperschaftsteuer-Finanzamt des Empfängers der Kapitalerträge gestellt werden (§ 240 BAO).

Fraglich ist, ob die Erstattung der KESt im Wege der Veranlagung möglich ist.

Das ist nicht der Fall:

Dafür gelten nämlich die Vorschriften des EStG 1988 sinngemäß (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Durch Steuerabzug einbehaltene Beträge sind nur insoweit auf die Körperschaftsteuer anzurechnen, als sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Sie müssen also bei Einkünften angefallen sein, die Teil des zu versteuernden Einkommens sind (VwGH 22.4.1998, 98/13/0018). Sind Einkünfte aus der Einkommensermittlung auszuscheiden, so sind auch die auf diese Einkünfte entfallenden Abzugsteuerbeträge auszuscheiden (*Feckter in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988¹⁵, § 24 Tz 37).

§ 13 Abs. 3 KStG 1988 normiert wörtlich, dass die dem KESt-Abzug zu Grunde liegenden Einkünfte "weder bei den Einkünften noch beim Einkommen der Veranlagung 2007 zu berücksichtigen", sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 KStG 1988 gesondert zu versteuern sind. Die letztgenannte Bestimmung lautet "Die Körperschaftsteuer beträgt 12,5% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung" und regelt damit einen besonderen Steuersatz für bestimmte Sondereinkünfte der Privatstiftung.

Stangl legt sich zur Anrechnung im Veranlagungsverfahren nicht fest, geht zwar davon aus, dass eine zu Unrecht in Abzug gebracht KEST im Zuge der Veranlagung der Privatstiftung gutzuschreiben ist, schließt aber auch einen Antrag auf Rückzahlung (§ 240 Abs. 3 BAO) nicht aus (*Stangl* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988¹², § 13 Tz 30).

Der von ihm zitierte Artikel (*Ritz*, SWK 2000, S 855 ff) enthält keine klare Aussage zu diesem Problem, nimmt aber zu Bezügen Stellung, die nach § 41 Abs. 4 EStG 1988 außer Ansatz bleiben. Auf sie entfallende Lohnsteuern sind laut diesem Autor nicht nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 anrechenbar und können damit nur im Wege des § 240 Abs. 3 BAO ausgeglichen (zurückgezahlt) werden.

Der hier zu beurteilende Fall ähnelt bis zu einem gewissen Grad auch der Problematik des KEST-Einbehalts trotz Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG 1988):

Erfolgt dort - etwa aufgrund des Unterschreitens des Mindestbeteiligungsausmaßes des § 94 Z 2 EStG 1988 - richtigerweise ein KEST-Abzug, wird diese KEST nach einhelliger Literaturmeinung im Rahmen der Veranlagung, bei der die Erträge steuerfrei bleiben, auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Da der Einbehalt hier zu Recht erfolgte, kann ein Ausgleich systemkonform nicht über § 240 BAO, sondern nur über die Veranlagung erfolgen. Wurde aber KEST von steuerbefreiten Kapitalerträgen rechtswidrig einbehalten, kann eine Erstattung nur im Wege des § 240 BAO erfolgen (vgl. dazu *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988¹⁵, § 10 Tz 162; *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuer, § 10 Tz 11; KStR 2001 Rz 527 und 1470).

Legt man das auf diesen Fall um, muss das zur Versagung einer Anrechnung im Wege der Veranlagung führen. Die KEST von EUR 68,79 kann nur über Antrag in einem Verfahren gem. § 240 Abs. 3 BAO erstattet werden.

4 Zusammenfassung

Damit war der Spruch des bekämpften Bescheides vom 7. Oktober 2007 im Ergebnis richtig, der weder Einkünfte noch anrechenbare Steuern feststellte. Die Körperschaftsteuer 2007 beträgt EUR 0,00, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Salzburg, am 24. Mai 2011