

Zwischensteuerpflichtige Einkünfte einer Privatstiftung; Anrechnung bereits im Ausland entrichteter Steuern aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich.

Bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 handelt es sich rechtstechnisch um Einkünfte der Privatstiftung. Die gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 zu erhebende Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) ist keine Steuer des (der) Stiftungsbegünstigten, sondern eine Steuer der Privatstiftung. Daher ist die Privatstiftung berechtigt, bei der Ermittlung dieser Körperschaftsteuer ausländische Steuern nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnen. Jedoch wird das Volumen der Körperschaftsteuer (Zwischensteuer), die nach Maßgabe des § 24 Abs. 5 KStG 1988 im Falle von kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen der Stiftung wieder gutzuschreiben ist, durch die Auslandssteueranrechnung gekürzt.

§§ 13 Abs 3 Z 1,
22 Abs 3, 24 Abs 5
KStG 1988

UFS 15.7.2003,
RV/0272-W/03

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt versagte mit Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 die von der Bw. geltend gemachte Anrechnung von S 936,00 (€ 68,02) ausländischer Quellensteuer.

Dies ist damit begründet, dass die korrespondierenden Einkünfte nicht im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 18. Dezember 2002 wird vorgebracht, dass die gemäß § 22 Abs. 3 KStG zu erhebende Zwischensteuer eine Sonderkörperschaftsteuer der Privatstiftung sei. Dies ergebe sich aus der Regelung des § 22 Abs. 3 KStG in Verbindung mit § 13 KStG. Die „Zwischensteuer“ sei eine Form der Körperschaftsteuer und werde auch als solche eingehoben. In § 22 Abs. 3 KStG sei die Zwischensteuer ausdrücklich als „Körperschaftsteuer“ bezeichnet.

Im Falle eines Doppelbesteuerungsabkommens sei Österreich als Ansässigkeitsstaat der Privatstiftung verpflichtet, die im Ausland entrichtete Quellensteuer auf die in Österreich vom Einkommen zu erhebende Steuer anzurechnen. Es sei kein Grund ersichtlich, warum das Doppelbesteuerungsabkommen nicht auch zu einer Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 3 KStG verpflichten sollte. Diese Meinung werde auch in den Stiftungsrichtlinien (Rz. 84) sowie in einer Anfragebeantwortung des BMF vom 21. September 2001 (EAS 1931) vertreten. Danach sei eine ausländische Quellensteuer DBA-konform auch auf die von den aus dem jeweiligen DBA-Vertragsstaat bezogenen Zinseinkünften entfallende 12,5%-ige Zwischensteuer anzurechnen.

Das Argument, dass die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 3 KStG der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 93 ff EStG nachgebildet worden sei (was insbesondere aus dem Verweis des § 13 Abs. 3 KStG auf die Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 bzw. § 93 Abs. 3 EStG sowie aus dem von den Stiftungsrichtlinien vertretenen Bruttobesteuerungsprinzip erhelle), spreche für die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern. Obwohl auch bei den Kest-endbesteuerten Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 und § 93 Abs. 3 EStG eine Bruttobesteuerung vorgesehen sei (vgl § 97 Abs. 4 Z 1 EStG) und diese Einkünfte gemäß § 97 Abs. 3 EStG weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen seien, habe eine DBA-konforme Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die in Österreich zu erhebende Kapitalertragsteuer stattzufinden. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 97 Abs. 4 Satz 2 EStG ausdrücklich einen Antrag auf Anrechnung ausländischer Steuern auf die Kapitalertragsteuer vorsehe, während im Regelungskreis der Zwischensteuer in § 13 bzw. § 22 Abs. 3 KStG eine derartige Antragstellung nicht vorgesehen sei, hindere die Anrechnung nicht. Die Verpflichtung der Republik Österreich zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die in Österreich zu erhebende Steuer auf das Einkommen ergebe sich nämlich aufgrund der gemäß Art. 49 B-VG im Gesetzesrang stehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Einer Durchführungsvorschrift zur Anrechnung im nationalen Recht bedürfe es daher nicht.

Daher werde beantragt, den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dahingehend abzuändern, dass entsprechend der Verpflichtung der Republik Österreich zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuer gemäß den betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen auf die ausländischen Zinserträge entfallende ausländische Quellensteuer in Höhe von S 936,00 (€ 68,02) auf die 12,5%-ige Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 3 KStG angerechnet werde.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2003 wurde das Berufungsbegehren auf die Anrechnung von S 530,46 (€ 38,55) ausländischer Quellensteuer eingeschränkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 idF BGBl. I Nr. 2/2001 sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 gesondert zu versteuern: In- und ausländische Kapitalerträge aus

- Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des EStG 1988),
- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 und 5 des EStG 1988,

soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 des EStG 1988 gehören.

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 beträgt die Körperschaftsteuer 12,5 % für nach § 13 Abs. 3 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

Durch diese gesetzlichen Bestimmungen werden bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte von Privatstiftungen von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ausgenommen und einer gesonderten Körperschaftsteuer in Höhe von 12,5 % unterworfen.

Dem Zweck der Regelung entsprechend werden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte bei der Privatstiftung nur einer Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten unterworfen.

Da die Zwischensteuer der Privatstiftung auf Grund von bestimmten Zuwendungen gutzuschreiben ist, ist sie getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung).

Das ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gem. § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 rechtstechnisch um Einkünfte der Privatstiftung handelt.

Die gemäß § 22 Abs. 3 KStG zu erhebende Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) ist keine Steuer des (der) Stiftungsbegünstigten, sondern eine Steuer der Privatstiftung.

Diese eindeutige Rechtslage lässt keinen Spielraum für eine Interpretation, deren Ergebnis zu einer Versagung der Anrechnung von im Ausland erhobenen Steuern bei der Ermittlung dieser Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) führen könnte.

Daher ist die Privatstiftung - wie jeder andere im Inland ansässige Abgabepflichtige - berechtigt, bei der Ermittlung dieser Körperschaftsteuer ausländische Steuern nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnen. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung von ausländischen Fiktivsteuern („matching credit“) vorsieht.

Jedoch wird das Volumen der Körperschaftsteuer (Zwischensteuer), die nach Maßgabe des § 24 Abs. 5 KStG 1988 im Falle von kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen der Stiftung wieder gutzuschreiben ist, durch die Auslandssteueranrechnung gekürzt.

Dem von der Bw. geltend gemachten Betrag an im Jahre 2001 anzurechnenden ausländischen Steuern in Höhe von insgesamt S 530,46 (€ 38,55) liegen in Portugal und in Spanien (Capital Invest Euro Corporate Bond (A), Capital Invest Austria Med (A)) erzielte Zinserträge zugrunde.

Die Höhe der in den beiden Staaten erzielten Zinserträge und der davon erhobenen Beträge an Quellensteuer wurden im Berufungsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat durch Vorlage von Unterlagen nachgewiesen.

Die Verpflichtung zur Anrechnung der im Quellenstaat Portugal erhobenen Steuer ergibt sich aus Art. 11 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 des Abkommens vom 29. Dezember 1970, BGBl.Nr. 85/1972, zwischen der Republik Österreich und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der geltenden Fassung.

Die Verpflichtung zur Anrechnung der im Quellenstaat Spanien erhobenen Steuer ergibt sich aus Art. 11 Abs. 2 iVm Art. 24 Abs. 1 lit. b des Abkommens vom 20. Dezember 1966, BGBl.Nr. 395/1967, zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der geltenden Fassung.