

Unterbleiben bzw. Gutschrift der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen

1. Die Ansicht des Finanzamtes, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer nur dann zu erfolgen hat, wenn Zuwendungen iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 getätigt wurden, „für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde“ findet im Wortlaut der Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1998 in der Fassung der vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 keine Deckung.
2. § 13 Abs 3 KStG 1988 letzter Satz bestimmt zwei voneinander unabhängige Ereignisse, die zu einem Unterbleiben der Zwischenbesteuerung führen. Einerseits, dass im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind und davon KESt einbehalten worden ist. Andererseits das Unterbleiben der Entlastung von der KESt aufgrund eines DBA. Der von der Bw. vertretenen Ansicht, dass die Zwischenbesteuerung unterbleiben kann, wenn eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer erst in einem folgenden Veranlagungsjahr erfolgt, ist nicht zu folgen.

§ 5 Z 6 KStG 1988, § 7 Abs 3 KStG 1988, § 13 Abs 3 Z 2 KStG 1988, § 22 Abs 3 KStG 1988, § 24 Abs 5 KStG 1988, § 200 Abs 1 BAO, § 27 EStG 1988, § 93 Abs 3 EStG 1988, Art 18 Abs. 1 B-VG, Art 234 EGV

UFS 10.06.2010, GZ RV/1163-W/05

VwGH-Beschwerde zur Zl. 2010/13/0130 eingebracht.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung wird gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert und für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die A-Privatstiftung (im folgenden Bw.) tätigte im Jahr 2001 und 2002 folgende Zuwendungen, für die Kapitalertragsteuer einbehalten wurde:

Jahr	Bruttozuwendungen mit KESt-Abzug	mit KESt-Betrag	Bruttozuwendung C	Bruttozuwendung D
2001	EUR 329.184,48 (ATS 4.529.677,26)	EUR 82.296,13 (ATS 1.132.419,33)	EUR 258.685,54 (ATS 3.559.590,68)	EUR 70.498,94 (ATS 970.086,58)
2002	EUR 79.279,20	EUR 19.819,81	EUR 32.524,50	EUR 46.754,70

In der Steuererklärung wurden zwischenkörperschaftsteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von EUR 82.736,93 (ATS 1.138.485,00) für 2001 und EUR 61.115,71 für 2002 erklärt und davon die im Kalenderjahr getätigten Zuwendungen, von denen KESt einbehalten wurde, abgezogen. Da diese die Einkünfte überstiegen, wurde in beiden Jahren eine Bemessungsgrundlage von EUR 0,00 für die Zwischensteuer erklärt. Die Körperschaftsteuererklärung erfolgte am 25. April 2003 für 2001 bzw. am 5. April 2004 für 2002 erklärungsgemäß.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde ua. festgestellt, dass es sich bei den Begünstigten C und D um ausländische Begünstigte handelt, die in den Folgejahren teilweise eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) beantragt hatten. Den Anträgen wurde Folge geleistet und die beiden Begünstigten erhielten die einbehaltene Kapitalertragsteuer betreffend das Jahr 2001 in Höhe von EUR 64.671,39 (C) und EUR 19.895,94 (D) bzw. für 2002 EUR 8.131,13 (C) zurück. Für D war bei Abschluss der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2002 noch kein Antrag auf Rückerstattung der KESt von EUR 11.688,68 gestellt worden.

In weiterer Folge vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass deshalb die vorgenommene Kürzung der Zwischensteuerbemessungsgrundlage nicht mehr zulässig sei und ermittelte die Zwischensteuer für das Jahr 2001 mit EUR 10.342,12 (ATS 142.310,62) und für das Jahr 2002 mit EUR 1.795,13. Nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 ergingen am 2. März 2005 neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 mit ergänzender Begründung von 7. März 2005. Der Bescheid für das Jahr 2002 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da betreffend D zu diesem Zeitpunkt noch keine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer beantragt worden war aber bis 31.12.2007 noch gestellt werden konnte. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den Wortlaut des § 13 Abs. 3 KStG 1988 und führte aus, dass bei den Zuwendungen an C und D für die entrichtete Kapitalertragsteuer schädliche Erstattungen gemäß dem DBA vorgenommen worden seien.

Die Bw. stellte am 7. April 2005 einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 30. April 2005 und erhob am 29. April 2005 fristgerecht Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2002. Sie

beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. In der Berufungsbegründung führte die Bw. folgendes aus:

Entsprechend § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der Fassung vor In-Kraft-Treten des Abgabenänderungsgesetzes 2004 unterbleibe die Besteuerung zwischensteuerpflichtiger Einkünfte insoweit, als die Privatstiftung im Veranlagungszeitraum Zuwendungen tätige, davon Kapitalertragsteuer einbehalten würde und keine Entlastung auf Grund eines DBA erfolge. Aus dieser Bestimmung lasse sich jedoch nicht ableiten, dass dann, wenn in einem späteren Veranlagungszeitraum die entrichtete KEST auf Grund eines DBA rückgefordert würde, ein rückwirkender Eintritt der Zwischensteuerpflicht die Folge wäre. Überdies falle die spätere Erstattung in die von der Privatstiftung nicht beeinflussbare persönliche Sphäre der Begünstigten.

Die Bw. sehe es im Rahmen einer teleologischen Interpretation als dem Zweck und der Zielsetzung der Zwischensteuer entsprechend an, dass die Zwischensteuer auch dann unterbleibe, wenn in späteren Veranlagungszeiträumen eine Kapitalertragsteuerrückerstattung erfolge. Gemäß den Stiftungsrichtlinien, Rz 84, werde der Zwischenbesteuerung der Charakter einer Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung zugeschrieben. Aus den Gesetzesmaterialien ergäbe sich, dass mit der Einführung der Zwischensteuer zwar der Zinsenvorteil bei Thesaurierung verringert werden, jedoch die Privatstiftung nicht endgültig belasten sollte. Wie die steuerliche Situation des einzelnen Begünstigten zu beurteilen sei, dürfe an diesem Ergebnis nichts ändern, da andernfalls die Privatstiftung (und damit die Gesamtheit ihrer Begünstigten) einen erheblichen Zinsnachteil erleiden würden.

Dementsprechend regle § 24 Abs. 5 KStG 1988, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die entrichtete Zwischensteuer im Wege der Veranlagung gutzuschreiben sei. Für eine Gutschrift müsse die Zwischensteuer durch Bescheid festgesetzt und entrichtet sein und die Privatstiftungen Zuwendungen tätigen, "die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben". Die angesprochene Besteuerung unterbleibe immer dann, wenn die Zuwendungen in einem Jahr höher seien als die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte oder wenn Zuwendungen getätigt wurden von denen keine oder nur reduzierte KEST einbehalten wurde. Durch diese Regelung solle nicht nur die Zwischensteuer-Gutschrift für Zuwendungen vermieden werden, welche bereits zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 geführt habe sondern auch sichergestellt werden, dass künftige Zuwendungen jedenfalls zur Entlastung von der Zwischensteuer führen. Nach Ansicht der Bw. müsste spätestens im Wege des § 24 Abs. 5 KStG 1988 die Zwischensteuer gutgeschrieben werden, wenn auf Grund einer unmittelbaren Entlastung auf Grund eines DBA keine KEST einbehalten wurde. Dies insbesondere deshalb, weil sich in § 24 Abs. 5 KStG 1988 kein Hinweis darauf finde, dass eine Gutschrift zu unterbleiben habe, wenn es in weiterer Folge zu einer Entlastung der entrichteten KEST käme. Auch wenn entsprechend den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die Erteilung der Gutschrift davon abhängig sei, dass Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, finde dies im möglichen Wortsinn der Bestimmung keine Deckung.

Die Bw. hält die von der Finanzverwaltung vorgenommene Auslegung, dass ein Unterbleiben der Besteuerung bzw. eine Gutschrift der Zwischensteuer auf Grund von Zuwendungen, nur bei tatsächlicher und endgültiger Zahlung der KEST zu erfolgen hätte, für verfassungs- und gemeinschaftswidrig. Dementsprechend stelle die Zwischenkörperschaftsteuer systemwidrig eine bis zur Auflösung der Privatstiftung aufrechterhaltene Belastung dar. Die Auslegung gehe über das eigentliche Ziel des Gesetzgebers, der Vorverlegung der Besteuerung hinaus, und führe zu einer systematisch nicht gerechtfertigten Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung für beschränkt Steuerpflichtige. Es käme zu einer Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten, denn zusätzlich zur Ertragsbesteuerung im jeweiligen Heimatstaat träfe sie mittelbar die Belastung der Privatstiftung durch die Zwischensteuer.

Auch für den Fall, dass eine unmittelbare Entlastung von der KEST auf Grund eines DBA vorgenommen werde und nach Ansicht der Bw. demnach in den Folgejahren eine Gutschrift gem. § 24 Abs. 5 KStG 1988 zu gewähren sei, komme es wegen der zeitlichen Verschiebung zu einer Schlechterstellung von Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten gegenüber einer Privatstiftung mit ausschließlich inländischen Begünstigten bei gleicher Zuwendungs politik. Die Ansicht der Finanzverwaltung sei im Widerspruch mit dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz sowie dem daraus abgeleiteten Sachlichkeitsgebot, da die Besteuerung der Privatstiftung von einem Verhalten eines anderen Steuersubjekts, des Begünstigten, abhänge - konkret, ob vom Begünstigten ein Rückerstattungsantrag gestellt werde oder nicht.

Nach Ansicht der Bw. sei eine derartige Auslegung gemeinschaftswidrig, weil dadurch die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt werde. Die Zuwendungen einer Privatstiftung an ihre Begünstigten seien als Vermögenstransfer mit persönlichem Charakter einzustufen. Durch die von der Finanzverwaltung vorgenommene Auslegung der §§ 13 Abs. 3 letzter Satz iVm. 24 Abs 5 KStG 1988 werde die Freiheit der finanziellen Transaktionen zwischen einer Privatstiftung und einem beschränkt steuerpflichtigen Begünstigten eingeschränkt, weil infolge einer fehlenden Erstattungsmöglichkeit der Zwischensteuer, Zuwendungen an DBA-geschützte beschränkt steuerpflichtige Begünstigte möglicherweise unterbleiben.

Die Bw. stelle für den Fall, dass die Abgabenbehörde II. Instanz die Rechtsansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich der in § 13 Abs. 3 KStG 1988 geregelten Bestimmung bestätigt, in eventu den Antrag auf Gutschrift der mit dem Körperschaftsteuerbescheid für 2001 festgesetzten Zwischenkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 im Wege der Veranlagung der Körperschaftsteuer für 2002 und lege folgendes Evidenzkonto vor.

	Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	
--	---	--

Jahr	Einkünfte gem. § 13/3 KStG	Führt zum Unterbleiben der ZwStr	Führen nicht zum Unterbleiben der ZwSt	Bemessungsgrundlage	Entrichtete KÖSt gem. § 22/3 KStG	Gutschrift KÖSt gem. § 24/5 KStG	Restbetrag
2001	82.736,93	0,00	329.184,48	82.736,93	10.342,12	0,00	10.342,12
2002	61.115,71	46.754,70	32.524,50	14.361,01	1.795,13	4.065,56	8.071,68

In der am 19. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen die Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen und erläuterten es nochmals.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die in Folge zitierten Bestimmungen des KStG 1988 und EStG 1988 beziehen sich auf die anzuwendende Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004:

§ 13 Abs. 3 KStG 1988

Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 gesondert zu versteuern:

1. In- und ausländische Kapitalerträge aus

- Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988),
- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 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 Einkommensteuergesetzes 1988,

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

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewendet wird.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 3) von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines DBA erfolgt.

§ 24 Abs. 5 KStG 1988:

Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen im Wege der Veranlagung gutschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben.
3. Die Gutschrift beträgt 12,5% der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen.
4. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.
5. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutschreiben.

§ 27 Abs. 1 EStG 1988

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.

Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den am Beginn der Entscheidungsgründe dargelegten Sachverhalt zu Grunde, der sich aus den Angaben und vorgelegten Unterlagen der Bw. ergibt. Unstrittig ist, dass die Bw. Zuwendungen an Begünstigte geleistet hat, von welchen KEST einbehalten wurde. Die Bw. hat die Zwischenbesteuerung von Einkünften gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988 in den Jahren 2001 und 2002 entsprechend den Bestimmungen des letzten Satzes des § 13 Abs. 3 KStG 1988 unterlassen. Da von zwei ausländischen Begünstigten nachträglich eine Rückerstattung der KEST auf Grund eines DBA beantragt und gewährt wurde, ist nun zu klären, ob dadurch nunmehr eine Zwischenbesteuerung vorzunehmen ist.

Laut Mitteilung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 22. März 2010 hat D für das Jahr 2002 keinen Rückerstattungsabtrag gestellt.

Mit In-Kraft-Treten des Budgetbegleitgesetzes 2001 (BBG 2001), BGBl I 2000/142 wurde für Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallen die so genannte "Zwischenbesteuerung" für bestimmte Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in Höhe von 12,5 Prozent eingeführt.

Diese Besteuerung unterbleibt in dem Ausmaß, in dem im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 des EStG 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines DBA erfolgt.

§ 24 Abs 5 KStG 1988 bestimmt, dass soweit die Privatstiftung Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 tätigt, die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben, die Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, im Wege der Veranlagung gutzuschreiben ist. Die Gutschrift beträgt 12,5% der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen.

Der von der Bw. vertretenen Ansicht, dass die Zwischenbesteuerung unterbleiben kann, insoweit ausschließlich im Veranlagungsjahr keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA erfolgt, ist nicht zu folgen. § 13 Abs 3 KStG 1988 letzter Satz bestimmt zwei voneinander unabhängige Ereignisse, die zu einem Unterbleiben der Zwischenbesteuerung führen. Einerseits, dass im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind und davon KESt einbehalten worden ist. Andererseits das Unterbleiben der Entlastung von der KESt aufgrund eines DBA.

Da das Gesetz nicht auf den Zeitpunkt der Erstattung der Kapitalertragsteuer abstellt, sondern ausschließlich auf den Umstand, dass die Erstattung in Anspruch genommen wurde, ist das Unterbleiben der Besteuerung somit zu Unrecht erfolgt.

Die Bw. sieht darin einen Verstoß gegen das Konzept der Zwischenbesteuerung. Die Zwischenbesteuerung habe den Charakter einer Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung. Wie die steuerliche Situation des Einzelnen zu beurteilen ist, dürfe an diesem Ergebnis nichts ändern. Die Privatstiftung solle nicht endgültig belastet werden sowie einen erheblichen Zinsnachteil erleiden.

Soweit die Bw. unter Bezugnahme auf die Stiftungsrichtlinien und die Gesetzesmaterialien die Bestimmung historisch- teleologisch interpretiert, so ist auf den Vorrang der Wortinterpretation zu verweisen (VfGH in VfSlg 4442/1963). Nur wenn die eindeutige Äußerung des Gesetzgebers nicht aus dem Wortlaut verstanden werden kann, kann zur Auslegung auf die Materialien zurückgegriffen werden. Aus dem Wortlaut ist allerdings klar ersichtlich, dass eine Zwischenbesteuerung ua. dann nicht unterbleiben kann, wenn eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines DBA erfolgt.

Zum weiteren Vorbringen der Bw, dass - wie es die Erläuterungen zur Regierungsvorlage nahe legen - die Erteilung einer Steuergutschrift die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer von den Zuwendungen voraussetzt, keineswegs aus dem Wortlaut von § 24 Abs 5 Z 2 KStG 1988 gefolgert werden kann, vertritt der Unabhängige Finanzsenat folgende Ansicht:

Zunächst ist festzuhalten, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 eine Änderung des Gesetzestextes erfolgt ist. Nach dem geänderten Wortlaut des § 24 Abs. 5 Z 2 und 3 KStG 1988 erfolgt eine Gutschrift der Zwischensteuer dann, wenn Zuwendungen i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 getätigt wurden, „für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde“ (bisher: „die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben“). Die Gutschrift beträgt 12,5 % des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte (bisher: „12,5 % der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen“). Im neu eingeführten Absatz 4 wird ausdrücklich festgehalten: „Erfolgt nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Entlastung auf Grund eines DBA, gilt die Gutschrift im Sinne der Z 3 als zu Unrecht erfolgt.“

Im Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004 wird ausgeführt, dass die Änderungen der Klarstellung dienen sollen.

Auch wenn der Gesetzgeber erläuternd dazu ausführt, die Änderung solle der Klarstellung dienen, ist der Wortlaut vor der Änderung auf seinen Aussagegehalt hin zu untersuchen.

Nach § 24 Abs 5 KStG 1988 ist die in einem vergangenen Veranlagungszeitraum erhobene Zwischensteuer der Privatstiftung unter folgenden Voraussetzungen gutzuschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet worden,
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG;
3. Die Zuwendungen haben nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs 3 KStG 1988 letzter Satz geführt.

Die Voraussetzungen unter Punkt 1 und 2 bereiten soweit keine interpretativen Schwierigkeiten. Die dritte Voraussetzung des § 24 Abs 5 KStG 1988 verweist jedoch auf § 13 Abs 3 letzter Satz.

Gemäß § 13 Abs 3 KStG 1988 letzter Satz unterbleibt eine Besteuerung (§ 22 Abs 3) von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen insoweit, als

a) im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist, sowie

b) keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines DBA erfolgt.

In dem von der Bw. beigelegten Evidenzkonto errechnet sich eine Gutschrift i.H.v. € 4.065,56 sowie ein Restbetrag i.H.v. € 8.071,68.

Die Bw. legt ihren Ansprüchen folgende Berechnung zugrunde:

Für das Jahr 2002 vertritt die Bw. die Ansicht, dass die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer [Differenz zwischen den Einkünften nach § 13 Abs 3 (€ 61.116) und den Zuwendungen bei denen eine KEST-erstattung gem. DBA vorgenommen wurde (€ 46.758)] € 14.361 beträgt. 12,5% der BMGL sind daher € 1.795 Zwischensteuer für 2002. Die Bw. vertritt die Ansicht, dass sich aus dem Gesetzestext ergibt, dass ihr für die € 32.525, die nicht durch das DBA entlastet wurden in Höhe der 12,5% eine Gutschrift (€ 4.066) für 2002 zusteht. Nach Abzug der Zwischensteuer würde sich demnach eine Gutschrift in Höhe von € 2.271 für 2002 ergeben. Die vortragsfähige Summe aus 2001 beläuft sich auf € 10.342 (12,5% von € 82.737, da die Zuwendungen 2001 mit Hilfe des DBA entlastet wurden und zu keiner Kürzung der BMGL der Zwischensteuer geführt hat) abzüglich der vermeintlichen Gutschrift aus 2002 (€ 2.271) kommt die Bw. zu einem Restbetrag von € 8.072.

Dem Eventualantrag der Bw. auf Gutschrift der mit dem Körperschaftsteuerbescheid für 2001 festgesetzten Zwischensteuer gemäß § 24 Abs 5 KStG 1988 im Wege der Veranlagung der Körperschaftsteuer für 2002, da im Jahr 2002 von der Privatstiftung Zuwendungen getätigt worden sind, wird im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmung des § 24 Abs. 5 KStG 1988 vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 stattgegeben,

So fordert § 24 Abs. 5 Z 2 KStG 1988 für die Erteilung einer Gutschrift lediglich, dass die Privatstiftung im jeweils aktuellen Veranlagungszeitraum Zuwendungen i. S. v § 27 Abs. 1 Z 7 EStG tätigt, welche nicht zu einem Unterbleiben der Zwischenbesteuerung geführt haben. Es kommt aber gerade insoweit nicht zu einem Unterbleiben der Zwischenbesteuerung, als von den getätigten Zuwendungen des betreffenden Veranlagungszeitraumes auf Grund des Vorliegens eines DBA-geschützten Zuwendungsempfängers keine Kapitalertragsteuer einbehalten wurde oder eine Entlastung von der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgte.

Im Ergebnis ist somit jene Körperschaftsteuer, welche trotz Vorliegens von Zuwendungen an DBA-geschützte Zuwendungsempfänger im betreffenden Veranlagungszeitraum auf Kapitalerträge und Einkünfte i. S. v. § 13 Abs. 3 und 4 KStG 1988 erhoben wurde, im Wege der Veranlagung in jenem späteren Veranlagungszeitraum gemäß § 24 Abs. 5 KStG wieder gutzuschreiben, in welchem abermals Zuwendungen i. S. v. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG an durch Doppelbesteuerungsabkommen geschützte Empfänger getätigt werden. In diesem Zeitpunkt liegen gemäß § 24 Abs. 5 Z 2 KStG nämlich Zuwendungen vor, welche mangels Einbehaltung von Kapitalertragsteuer oder infolge Entlastung von Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung im jeweils aktuellen Veranlagungszeitraum geführt haben. Die Höhe des Gutschrift beträgt 12,5% der Zuwendungen i. S. v. § 93 Abs. 2 lit. d EStG. (siehe Nowotny, Die Zwischenbesteuerung bei ausländischen Begünstigten, SWI 7/2001, 307 f).

Die Ansicht des Finanzamtes, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer nur dann zu erfolgen hat, wenn Zuwendungen i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 getätigt wurden, „für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde“ findet im Wortlaut der Bestimmung des § 24 Abs. 5 EStG 1998 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 keine Deckung.

Im Hinblick auf den Umstand, dass numehr feststeht, dass D für das Jahr 2002 keinen Rückerstattungsantrag gestellt hat, wird der der Körperschaftsteuerbescheid 2002 gemäß 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Hinsichtlich der von der Bw. vertretenen Ansicht, es käme allenfalls zu einer endgültigen Belastung der Privatstiftung mit der Zwischensteuer ist folgendes anzumerken:

Die Tatsache, dass die Privatstiftung Zuwendungen an einen beschränkt Steuerpflichtigen tätigt, reicht alleine noch nicht aus, dass die Zwischensteuer zu einer dauerhaften Belastung der Privatstiftung führt.

Die Zwischensteuer ist bei der Privatstiftung anders als eine Mindestkörperschaftsteuer kein Aufwand. Gemäß der „Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur Behandlung der Zwischenkörpersteuer gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 im Jahresabschluss von Privatstiftungen“ (KFS RL 18) entsteht durch die Zahlung der Zwischensteuer eine Forderung aus einer gesetzlich vorgeschriebenen unverzinslichen Kreditgewährung an die Republik Österreich, deren Fälligkeit vielfach unbestimmt ist und vom Zuwendungsverhalten der Privatstiftung abhängt. KFS RL 18 empfiehlt die Forderung in einem gesonderten Bilanzposten zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen auszuweisen. Da die Unverzinslichkeit deren Wert mindert, ist die Forderung mit ihrem Barwert in der Bilanz anzusetzen.

Die Belastung aus der Vorauszahlung der Zwischensteuer ergibt sich daher maximal aus dem Zinsaufwand aufgrund der Tatsache, dass die Forderung als unverzinslich auszuweisen ist.

Auch kann nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Privatstiftung ihre Steuergutschrift nicht verwerten kann. Fallen die Zuwendungen (sämtliche Zuwendungen aller Begünstigten) in einem größeren Ausmaß an als die Einkünfte gemäß § 13 Abs 3 KStG 1988, wird eine in den Vorjahren angesammelte vortragsfähige Gutschrift aufgebraucht. Insbesondere in solchen Fällen, wo die Privatstiftung auch über andere Einkünfte verfügt würde es zu einem Ausgleich kommen. Sofern es nicht zu einem Ausgleich

kommt, bleibt die Belastung nicht endgültig, da spätestens im Falle der Auflösung der Privatstiftung der Gutschriftsbetrag zur Gänze gutzuschreiben ist.

Eine weitere Erörterung der europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. erscheint angesichts dieser Sachlage daher entbehrlich.

Zu den von der Bw. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend Verletzung des verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatzes, die die Bw. in ihrer Berufung ausführt, ist zu bemerken, dass sich der unabhängige Finanzsenat nach Art. 18 Abs. 1 B-VG bei der Entscheidungsfindung die bestehenden Gesetzen anzuwenden hat.

Durch Art 234 EGV wird dem Europäischen Gerichtshof die Zuständigkeit für die Auslegung des gesamten EG-Primär- und Sekundärrechts eingeräumt. Alle mitgliedstaatlichen Gerichte - die zur direkten Anwendung des EU-Rechts verpflichtet sind - können, wenn sie Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts haben, die sie in einem anhängigen Verfahren anzuwenden haben, den Europäischen Gerichtshof ersuchen, eine verbindliche Auslegung vorzunehmen (Vorlage an den Europäischen Gerichtshof). Mitgliedstaatliche Gerichte, die in dem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen. Der Europäische Gerichtshof trifft seine Auslegungsentscheidung als so genannte Vorabentscheidung. Die von ihm gewählte Auslegung der betreffenden EG-rechtlichen Norm wird damit für alle Mitgliedstaaten und damit auch für das vorlegende Gericht verbindlich.

Eine Vorlagepflicht trifft jedes Gericht, gegen dessen Urteil in einem konkreten Verfahren kein ordentliches Rechtsmittel mehr zulässig ist. Die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates können jedoch mit außerordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden, daher liegt lediglich eine Vorlageberechtigung und keine Vorlageverpflichtung vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Juni 2010