

## Zwischensteuerentlastung bei Privatstiftungen trotz aufgrund von DBA erfolgter KESt-Entlastung auf Begünstigtenebene möglich

Die Entscheidung des EuGH in der Rs F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt sowie die grundsätzliche Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen wurden bereits im Beitrag in Heft 8 der GES 2015 ausführlich behandelt. Der VwGH hat nun im fortgesetzten Verfahren (vorgehend VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130) den betreffenden Bescheid (UFS 10.6.2010, RV/1163-W/05), der eine Entlastung von der Zwischensteuer in Folge der erfolgten KESt-Entlastung aufgrund DBA verwehrt, aufgehoben. In Umsetzung der EuGH-Entscheidung normiert der VwGH, dass der letzte Satzteil von § 13 Abs 3 KStG idF BGBl I 142/2000 („sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt“) in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar und daher nicht anzuwenden ist.

VwGH 10.11.2015, 2015/13/0001

(vorgehend EuGH 17.9.2015, C-589/13; VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130; UFS 10.6.2010, RV/1163-W/05)

**Deskriptoren:** Privatstiftung, Zwischenbesteuerungsentlastung, Zuwendung, Kapitalertragsteuer, Kapitalverkehrsfreiheit.

**Normen:** §§ 13, 24 KStG; § 27 Abs 5 EStG.

### Sachverhalt

Eine inländische Privatstiftung brachte in ihren Steuererklärungen für die Streitjahre 2001 und 2002 an in Belgien bzw Deutschland ansässige Begünstigte getätigte Zuwendungen, von denen sie KESt einbehalten hatte, bei der Bemessungsgrundlage für die sogenannte Zwischenbesteuerung von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 13 Abs 3 KStG idF BBG 2001, BGBl I 2000/142, in Abzug. Im Zuge einer Außenprüfung erließ das Finanzamt daraufhin unter Wiederaufnahme der Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide, in denen der Abzug der erwähnten Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage insoweit, als auf Grund der DBA mit Belgien und Deutschland Erstattungen von KESt an die beiden ausländischen Begünstigten stattgefunden hatten, nicht mehr berücksichtigt wurde.<sup>1</sup> Das Finanzamt berief sich dabei auf § 13 Abs 3 letzter Satzteil KStG idF BBG 2001, BGBl I 2000/142 („sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt“).

In der Berufung gegen diese Bescheide wandte sich die Privatstiftung gegen diesen Ausschluss der Zuwendungen an die ausländischen Begünstigten vom Abzug bei der Bemessungsgrundlage. Hilfsweise machte sie geltend, entgegen der Ansicht des Finanzamtes stünde ihr, falls der Ausschluss der Zuwendungen vom Abzug gerechtfertigt sei, im zweiten der beiden Streitjahre gemäß § 24 Abs 5 KStG eine Gutschrift für im ersten Streitjahr entrichtete „Zwischensteuer“ zu.

Der UFS bestätigte in der Hauptsache die Ansicht des Finanzamtes, wohingegen für das zweite Streitjahr im Sinne des Eventualbegehrens eine teilweise Gutschrift der für das erste Streitjahr festgesetzten „Zwischensteuer“ gewährt wurde. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid machte die Privatstiftung geltend, dass der Ausschluss der Zuwendungen vom Abzug bei der Bemessungsgrundlage die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) verletze. Der VwGH legte daraufhin mit Beschluss vom 23.10.2013, 2010/13/0130 dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vor: „Ist Art. 56 EG (nunmehr Art. 63 AEUV) dahin auszulegen, dass er einem System der Besteuerung von einer österreichischen Privatstiftung erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen entgegensteht, das eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form einer ‚Zwischensteuer‘ zur Sicherung einer inländischen Einfachbesteuerung nur für den Fall vorsieht, dass auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens beim Empfänger von Zuwendungen aus der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf solchen Zuwendungen lastenden Kapitalertragsteuer erfolgt?“

<sup>1</sup> Die betreffenden DBA sehen eine gänzliche KESt-Rückerstattung vor; vgl Art 21 DBA Österreich-Belgien, BGBl 1973/415 bzw

Art 13 des damals noch anzuwendenden DBA Österreich-Deutschland (alt) BGBl 1955/221 idF 1994/361.

Der EuGH entschied darüber in seinem Urteil vom 17.9.2015, C-589/13, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, wie folgt:<sup>2</sup>

„Art. 56 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.“

#### Aus den Entscheidungsgründen

§ 13 Abs 3 KStG lautete in der maßgeblichen Fassung des BBG 2001, BGBl I 2000/142, auszugsweise:

„(3) 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),

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes, 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,

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

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes, 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 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.“

Der VwGH leitet aus der Entscheidung des EuGH ab, dass der letzte Satzteil dieser Bestimmung („sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt“) in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat mit Art 56 EG unvereinbar und daher – entgegen der von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegten Ansicht – im vorliegenden Fall nicht anzuwenden war.

Der angefochtene Bescheid wurde daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### Anmerkung

Von Sebastian Tratlehner

Der VwGH setzt in seinem Erkenntnis die Entscheidung des EuGH in der Rs F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt um und spricht davon, dass „*der letzte Satzteil der Bestimmung* („sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt“) *in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedsstaat mit Art. 56 EG unvereinbar*“ und daher nicht anzuwenden sei. Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) normiert

die Kapitalverkehrsfreiheit. Diese wirkt gemäß Art 56 Abs 2 EG auch gegenüber Drittstaaten, weswegen der Rechtssatz des VwGH auch für Zuwendungen an Begünstigte in Drittstaaten Geltung haben muss.

Durch das AbgÄG 2015<sup>3</sup> will der Gesetzgeber mit Wirkung ab 1.1.2016<sup>4</sup> der Unionsrechtswidrigkeit der derzeitigen Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung entgegenwirken.<sup>5</sup> In Fällen, in denen Zuwendungen auf Grund eines

<sup>2</sup> Siehe dazu ausführlich den Beitrag in GES 2015/8.

<sup>3</sup> BGBl 2015/163.

<sup>4</sup> Die Bestimmungen treten mit 1.1.2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren bzw für Auflösungen von Privatstiftungen, die

gemäß dem Privatstiftungsgesetz nach dem 31.12.2015 in das Firmenbuch eingetragen werden, anzuwenden, vgl § 26c Z 58 KStG.

<sup>5</sup> Vgl 896/RV 25. GP Erläut 9ff.

DBA teilweise von der KESt entlastet werden (iVm der DBA-EntlastungsVO<sup>6</sup> oder durch Rückerstattung nach § 240 Abs 3 BAO), erfolgt nunmehr eine Reduktion der Zwischensteuer insoweit, als die jeweiligen Zuwendungen endgültig mit KESt belastet sind (§ 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015). Wird eine Zuwendung vollständig von der KESt entlastet, bleibt es auf Privatstiftungsebene also dennoch bei einer Zwischenbesteuerung iHv 25 %.<sup>7</sup> Eine vollständige Entlastung von der Zwischensteuer wird somit nur in einzelnen Fällen erreicht, da Zuwendungen von Privatstiftungen zumeist unter Artikel 21 OECD-MA fallen. IdR steht daher dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das volle Besteuerungsrecht zu.<sup>8</sup> Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten unterliegen daher zumeist weiterhin einer Benachteiligung.

Auch bei Auflösung der Privatstiftung ist eine „Letztgutschrift“ nur insoweit möglich, als sie endgültig mit KESt belastet ist (§ 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015).<sup>9</sup> Angesichts dieser Änderungen ist die Bezeichnung als „Zwischensteuer“ wohl insofern überholt, als es ab 1.1.2016 auch im Falle der Stiftungsauflösung nur insoweit zu einer Letztgutschrift kommen kann, als keine abkommensrechtliche Entlastung des Zuwendungsempfängers erfolgt (§ 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015). Vor dem AbgÄG 2015 wurde bei der Stiftungsauflösung

noch die gesamte angefallene Zwischensteuer unabhängig davon, ob die Zuwendungen anlässlich der Auflösung der KESt unterliegen oder nicht (zB aufgrund einer DBA-Befreiung oder als steuerneutrale Substanzauszahlung iSd § 27 Abs 5 Z 8 EStG), erstattet (§ 24 Abs 5 Z 6 KStG idF vor AbgÄG 2015). Durch das AbgÄG 2015 wird somit zwar mE eine gewisse systematische Schwäche der Zwischenbesteuerung behoben, den unionsrechtlichen Anforderungen aber nicht zur Gänze Genüge getan. Zwar erwähnt der EuGH in der Rs F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt in seinen Ausführungen, dass sich aus dem nur vorläufigen Charakter der Zwischenbesteuerung, der durch die Änderungen des AbgÄG 2015 für die betreffenden Sachverhalte verloren geht, ergibt, dass die Zwischensteuer, unabhängig vom Wohnsitz des Zuwendungsempfängers, spätestens bei der Auflösung der Stiftung vollständig erstattet wird<sup>10</sup>, durch die Änderungen des AbgÄG 2015 wird aber die aufgrund der wesentlichen Ausführungen des EuGH<sup>11</sup> festgestellte Unvereinbarkeit der Zwischenbesteuerausgestaltung mit der Kapitalverkehrsfreiheit nicht beseitigt. Diese würde nur dann vermieden werden, wenn Zuwendungen an Begünstigte unabhängig von einer KESt-Befreiung auf Grund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO vollständig von der Zwischensteuer entlastet werden.<sup>12</sup>

6 BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

7 Die schädliche Entlastung der Zuwendungen von der KESt bezieht sich ausschließlich auf eine Reduktion der österreichischen Besteuerung, nicht hingegen auf eine mögliche Anrechnung im DBA-Partnerstaat.

8 Vgl dazu die Übersicht von *Kofler*, ZFS 2015, 238 ff.

9 Vgl dazu die Beispiele in den Gesetzesmaterialien, 896/RV 25. GP Erläut 9ff. Der Betrag der (Letzt-) Zuwendungen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG wird gemäß § 24 Abs 5 Z 6 KStG idF AbgÄG 2015 rech-

nerisch um den Stand des Evidenzkontos gem § 24 Abs 5 Z 5 KStG erhöht.

10 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 65.

11 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 47ff.

12 In diesem Sinne auch *Mitterlehner/Mitterlehner*, SWK 2015, 1448; *Moritz*, PSR 2015, 168.