

STIFTUNGSWESEN

STIFTUNGSRECHT UND VERMÖGENSVERWALTUNG

September 2023 / Heft 3, Seiten 65–104 (19. Jahrgang)

Editorial

65 ZFS mit neuen Gesichtern!

Aufsätze

67 VwGH klärt Verhältnis von anrechenbarer ausländischer Quellensteuer und Zwischensteuer

Andreas Kampitsch

73 Reform der Gemeinnützigkeit und steuerlichen Spendenbegünstigungen

Tatjana Schuh

Judikatur

76 OGH: Stiftungsurkunde sticht bloße Erklärung

OGH 28.6.2023, 6 Ob 196/22z (Anmerkung von Klaus Oberndorfer)

80 StGH: Freies Ermessen des Stiftungsrats bei Ausschüttungen

StGH 27.3.2017, 2016/138 (Anmerkung von Mathias Walch)

85 FLOGH: Liquidation bei einer liechtensteinischen Stiftung

FLOGH 3.3.2023, 09 CG.2021.195 (Anmerkung von Mathias Walch)

95 VwGH: Wurzelausschüttungen „reloaded“ – Vorsteuerauschluss gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bei besonders repräsentativen Wohngebäuden

VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008 (Anmerkung von Isabell Taxacher)

Tagungsbericht

98 Neues und Neuerungen bei der Schweizer Stiftung

Mathias Walch

Herausgeber: Florian Haslwanter, Ernst Marschner, Klaus Oberndorfer, Michael Petritz

AUFSÄTZE

ABGABENRECHT

VwGH klärt Verhältnis von anrechenbarer ausländischer Quellensteuer und Zwischensteuer

Bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen auf Ebene der Privatstiftung der „Zwischensteuer“. Diese Steuer stellt wirtschaftlich einen Vorgriff auf die Besteuerung beim Begünstigten dar. Schematisch gesprochen: Werden die der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte an den Begünstigten steuerpflichtig zugewendet, fällt keine Zwischensteuer an bzw wird eine Zwischensteuer aus Vorjahren rückerstattet. Unklar war bisher das Verhältnis zwischen ausländischen Quellensteuern und der rückerstatteten Zwischensteuer: Wird im Rahmen der Rückerstattung auch eine angerechnete ausländische Quellensteuer (somit eine nicht von Österreich erhobene Steuer) an die Privatstiftung rückerstattet? Der VwGH hat diese Frage – in Übereinstimmung mit früheren Aussagen der Finanzverwaltung – in einem aktuellen Beschluss verneint.

Deskriptoren: Zwischensteuer, Anrechnung, Evidenzkonto, ausländische Quellensteuer.

Normen: § 13 Abs 3 KStG, § 13 Abs 4 KStG, § 22 Abs 2 KStG, § 24 Abs 5 KStG.

Von Andreas Kampitsch

1. Die „Zwischensteuer“ als Vorwegbesteuerung

1.1. Besteuerungssystem der Privatstiftung

Die Besteuerung der Privatstiftung war bereits in ihrer Grundkonzeption und ist weiterhin darauf ausgelegt, eine „Einmalbesteuerung“ der von der Privatstiftung erzielten Erträge sicherzustellen: Auf Ebene der Privatstiftung unterliegen die Einkünfte grundsätzlich dem normalen Körperschaftsteuersatz (in Höhe von derzeit 24 %). Werden diese an eine natürliche Person als Be-

günstigten zugewendet,¹ liegen bei dieser *ex lege* (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG²) Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, die mit dem Sondersteuersatz in Höhe von 27,5 % besteuert werden. Erhoben wird die Steuer über die von der Privatstiftung einzubehaltende Kapitalertragsteuer. Im Ergebnis unterliegen die von der Privatstiftung erzielten Einkünfte, die an einen Begünstigten zugewendet werden, (mit den derzeitigen Steuersätzen berechnet) einer Besteuerung mit (durchgerechnet) 44,90 %. Würden die Einkünfte (zB aus Vermietung und Verpachtung) direkt und unter Ausblendung der Privatstiftung von einer natürlichen Person erzielt, unterlägen diese dem progressiven Steuersatz des § 33 EStG mit bis zu 50 % bzw 55 %. Durch die Kombination von Körperschaftsteuer auf Ebene der Privatstiftung und Sondersteuersatz auf Ebene des Begünstigten wird dadurch ein ähnliches Besteuerungsniveau erreicht, wie es bei Direktbezug der Einkünfte (unter Außerachtlassung der „zwischen geschalteten“ Privatstiftung) durch den Begünstigten käme.³

1 Dieser Beitrag behandelt den „Standardfall“ einer im Inland ansässigen natürlichen Person als Begünstigten, welche die Zuwendung in ihr Privatvermögen erhält. Freilich sind auch andere Konstellationen denkbar: So kann die Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft als Begünstigte oder in das Betriebsvermögen einer natürlichen Person erfolgen.

2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 1988/400.

3 Vgl hierzu *Gassner*, Steuerliche Sondervorschriften für Privatstiftungen – eine willkürliche Begünstigung? in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen (2000) 211 (212 ff); *Wiesner*, Die steuerlichen Zielsetzungen des Privatstiftungsgesetzes, in *Bank Austria, Privatstiftungsgesetz² (1998) 26 (28 ff); ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175.*

An die Grenzen stößt dieses System allerdings in jenen Fällen, in denen die Einkünfte bei Direktbezug durch den Begünstigten einem begünstigten Steuersatz (derzeit den Sondersteuersätzen der §§ 27a, 30a EStG) unterliegen würden: Um hier ebenfalls ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen, wurden ursprünglich jene Einkünfte, die auf Ebene der natürlichen Person der Kapitalertragsteuer (Zinsen, Dividenden) oder dem Hälfteuersatz (zB Veräußerung von Beteiligungen gem § 31 idF vor BBG 2011⁴) unterliegen wären, auf Ebene der Privatstiftung von der Besteuerung befreit.⁵ Im Ergebnis unterliegen diese Einkünfte bei Zuwendung an den Begünstigten dem jeweils geltenden Sonder- bzw Kapitalertragsteuersatz. Zur Abschwächung des damit verbundenen Thesaurierungseffekts auf Ebene der Privatstiftung⁶ wurde mit BBG 2001⁷ die Zwischensteuer in Höhe von 12,5 % auf bestimmte Einkünfte (im Wesentlichen Zins- einkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen gem § 31 idF vor BBG 2011) eingeführt.⁸ Mit BBG 2011 wurde der Zwischensteuersatz auf 25 % angehoben;⁹ im Gefolge der mit ÖkoStRefG 2022 Teil I¹⁰ erfolgenden Senkung der (regulären) Körperschaftsteuer auf 24 % (für das Jahr 2023) bzw 23 % (für die Jahre 2024 ff) wurde auch der Zwischensteuersatz auf 24 % bzw 23 % gesenkt.

1.2. Die Zwischensteuer im Überblick

Die Zwischensteuer dient ihrem ursprünglichen System zufolge als Vorwegbesteuerung gewisser noch nicht steuerpflichtig an einen Begünstigten zugewendeten Einkünfte. Werden die Einkünfte in demselben Veranlagungsjahr steuerpflichtig zugewendet, in dem sie auch erzielt werden, ist eine Zwischenbesteuerung nicht notwendig und wird auch nicht vollzogen (§ 13 Abs 3 KStG).¹¹ Werden die mittels Zwischensteuer besteuerten Einkünfte in einem späteren Veranlagungszeitraum tat-

sächlich steuerpflichtig an einen Begünstigten zugewendet, wird die auf Ebene der Privatstiftung erhobene Zwischensteuer rückerstattet.¹² Dieses Ergebnis wird durch das Zusammenspiel von § 13 Abs 3 und 4 sowie § 24 Abs 5 KStG erreicht:

Die Privatstiftung A erzielt im Jahr X1 zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 1.000; im selben Jahr wendet sie 600 voll steuerpflichtig an einen im Inland ansässigen Begünstigten zu. Die Zwischensteuer beträgt (ausgehend vom im Jahr 2023 geltenden Steuersatz von 24 %) 96.

Zwischensteuerpflichtige Einkünfte	1.000
<u>abzgl Zuwendungen</u>	<u>600</u>
Bemessungsgrundlage Zwischensteuer:	400
<u>Zwischensteuer (24 %)</u>	<u>96</u>

Werden hingegen im Jahr X1 zwischensteuerpflichtige Einkünfte im Ausmaß von 1.000 bezogen und keine steuerpflichtigen Zuwendungen getätigt, beträgt die Zwischensteuer 240 (24 % von 1.000).

Sofern im Jahr X2 keine zwischensteuerpflichtigen Einkünfte bezogen, jedoch voll steuerpflichtige Zuwendungen im Ausmaß von 300 getätigt werden, kommt es in beiden Fällen im Jahr X2 zu einer Rückerstattung von Zwischensteuer im Ausmaß von 72 (24 % von 300).

Beispiel 1: Grundlegendes System der Zwischensteuer

Dementsprechend stellt die Zwischensteuer eine Vorwegbesteuerung der dem Begünstigten zukommenden Einkünfte dar. Die Zwischensteuer wird auf – bei der natürlichen Person dem Sondersteuersatz unterliegenden¹³ – Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Zinsen, realisierten Wertsteigerungen, Derivaten und Kryptowährungen (§ 13 Abs 3 Z 1 KStG) sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erhoben (§ 13 Abs 3 Z 2 KStG).¹⁴ Dividenden bzw Gewinnausschüttungen sind als Beteiligungserträge bei der Privatstiftung nach Maßgabe des § 10 Abs 1 KStG steuerfrei.¹⁵ Das System

4 Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2010/111.

5 Gassner in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 213; Wiesner in Bank Austria, Privatstiftungsgesetz² 29.

6 Solange die von der Privatstiftung steuerbefreit erzielten Einkünfte nicht an einen Begünstigten zugewendet werden, kommt es zu keiner Besteuerung.

7 Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl I 2000/142.

8 Die ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175 führen hierzu das Schließen einer „Besteuerungslücke“ an, die im Zinsenvorteil läge.

9 Die Materialien (ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 133) sprechen davon, dass der Thesaurierungsvorteil (gänzlich) entfallen solle.

10 Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil I BGBl 2022/10.

11 Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte werden um steuerpflichtige Zuwendungen verringert (§ 13 Abs 3 KStG aE).

12 Wenn die Zuwendungen in einem Veranlagungsjahr die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen, kommt es grds zur Rück-

erstattung von Zwischensteuer im Ausmaß des Überhangs multipliziert mit dem entsprechenden Zwischensteuersatz (§ 24 Abs 5 KStG).

13 Dies wird durch den Verweis auf § 27a Abs 2 EStG („sofern diese nicht in § 27a Abs 2 EStG genannt sind“) erreicht.

14 Private Grundstücksveräußerungen sind generell vom Zwischenbesteuerungssystem umfasst, unabhängig davon, ob bei der natürlichen Person der Sondersteuersatz anwendbar wäre (zB weil eine Veräußerung gegen Rente erfolgt, was gem § 30a Abs 4 EStG den Sondersteuersatz ausschließt), § 13 Abs 3 Z 2 KStG stellt nämlich gerade nicht auf die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes gem § 30a Abs 1 EStG ab.

15 Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ (2022) § 13 Rz 87. Hier besteht also – wie bei Körperschaften (zB Kapitalgesellschaften) generell – weiterhin die Möglichkeit Beteiligungserträge vorerst steuerfrei zu thesaurieren.

der „Einmalbesteuerung“ bzw des Erreichens eines der Besteuerung der natürlichen Person angepassten Niveaus ist allerdings nicht vollständig verwirklicht: So unterliegen betriebliche Kapitaleinkünfte bzw Einkünfte aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen auf Ebene der Privatstiftung der normalen Körperschaftsteuer (und bei Zuwendung an die Begünstigten dem Sondersteuersatz), auch wenn sie bei einer natürlichen Person mit einem Sondersteuersatz besteuert würden (vgl §§ 27a Abs 6, 30a Abs 3 EStG).¹⁶

1.3. Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Zwischensteuer

Die Zwischenbesteuerung kommt unterschiedslos auf in- und ausländische Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG zur Anwendung.¹⁷ Sofern Einkünfte aus Quellen im Ausland erzielt werden, ist es jedoch möglich, dass der Quellenstaat die entsprechenden Einkünfte – in Übereinstimmung mit einem allenfalls anwendbaren DBA – ebenfalls besteuert. Denkbar ist dies ua bei Zinseinkünften gem Art 11 OECD-MA, bei denen die österreichischen DBA tw ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen,¹⁸ oder Einkünften aus der Veräußerung von im Ausland belegenen Grundstücken (Art 13 Abs 1 OECD-MA)¹⁹ und Immogesellschaften iSd Art 13 Abs 4 OECD-MA²⁰ bzw bei der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Gesellschaften des anderen Vertragsstaates nach bestimmten österreichischen DBA (zB Art 13 Abs 4 DBA AT-KR).

Sofern das anwendbare DBA für die jeweiligen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte die Befreiungsmethode vorsieht,²¹ sind die Einkünfte in Österreich von der Zwischensteuer befreit, ein Progressionsvorbehalt geht angesichts des linearen Zwischensteuersatzes ins Leere.²² Demgegenüber ist die ausländische Quellensteuer – entsprechend dem jeweiligen DBA – bei Anwendung der Anrechnungsmethode auf die Zwischensteuer anzurechnen.²³

Die Privatstiftung bezieht zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von 1.100, davon 100 Zinsen aus einer italienischen Anleihe, für die abkommenskonform 10 % Quellensteuer in Italien einbehalten wurde. Die Zwischensteuer in Österreich beträgt 264, davon entfallen 24 auf die Zinsen der italienischen Anleihe. Die in Italien einbehaltenen 10 finden Deckung in den in Österreich auf die italienische Anleihe entfallenden 24 %, daher kann die gesamte in Italien einbehaltene Steuer angerechnet werden. Wären in Italien abkommenskonform 30 % (dh 30) einzuhalten gewesen, hätte nur ein Betrag von 24 (Anrechnungshöchstbetrag) angerechnet werden können.

Beispiel 2: Anrechnung ausländischer Quellensteuer

Höchstgerichtlich nicht geklärt war bislang die Frage, ob in jenen Fällen, in denen ausländische Quellensteuer auf die Zwischensteuer angerechnet worden war, Zuwendungsüberschüsse in Folgejahren zur Rückerstattung der Zwischensteuer inklusive der angerechneten ausländischen Quellensteuer führt, oder ob lediglich die tatsächlich in Österreich entrichtete Zwischensteuer rückerstattet werden kann.

Das BMF²⁴ und der UFS²⁵ bekräftigten zwar die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Zwischensteuer, hielten aber auch fest, dass das Ausmaß der rückerstattbaren Zwischensteuer durch die Anrechnung vermindert wird (im Ergebnis wird die ausländische Quellensteuer selbst bei Zuwendungsüberhängen in Folgejahren zur endgültigen Steuer). Wirtschaftlich widerspricht dieses Ergebnis jedoch der Zielsetzung der Systematik der Zwischenbesteuerung: Werden die mit ausländischer Quellenbesteuerung belasteten, zwischensteuerpflichtigen Einkünfte in weiterer Folge an den Begünstigten steuerpflichtig zugewendet, wird nur die entrichtete österreichische Zwischensteuer rückerstattet, die anrechenbare Quellensteuer verbleibt als finale Steuerbelastung.²⁶

Die Privatstiftung bezieht im Jahr X1 zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von 1.000 aus italie-

16 Marschner, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019) Rz 959.

17 Vgl zB Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ § 13 Rz 115, 124 f und 128.

18 Einen Überblick über jene DBA, die ein Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen vorsehen, findet sich bei Aigner/Aigner/Buzanich in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 11 Rz 84 ff.

19 Hier teilen die DBA typischerweise das Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat des Grundstücks zu.

20 Auch hier ist typischerweise ein Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates der Immobilien vorgesehen.

21 Das ist bei einem Quellenbesteuerungsrecht bei Zinsen nie (vgl Art 23 A Abs 2 OECD-MA), bei dem Besteuerungsrecht für Immobiliengesellschaften nur mit wenigen Staaten der Fall (vgl Bräumann/Moshammer in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 13 Rz 86).

22 Vgl zum vergleichbaren Sachverhalt der Veräußerung von im Ausland belegenen Immobilien unter Progressionsvorbehalt durch eine natürliche Person: BMF 25. 7. 2012, Veräußerung von Auslandsimmobilien – EAS 3292, BMF-010221/0494-IV/4/2012.

23 Entnommen StfR 2009 Rz 101; Marschner, Optimierung³ Rz 973 und angepasst an die aktuelle Rechtslage (Zwischensteuersatz 24 %).

24 BMF 21. 9. 2001, Fiktivsteueranrechnung auf die Stiftungs-Zwischensteuer – EAS 1931, R 60/4-IV/4/01.

25 UFS 11. 7. 2003, RV/0270-W/03.

26 Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019) Rz 974.

nischen Anleihen, diese unterliegen in Italien einer abkommenskonformen Quellenbesteuerung von 10 %. Zuwendungen werden im Jahr X1 keine getätigt. In Österreich werden die 100 (10 % von 1.000) auf die Zwischensteuer in Höhe von 240 (24 % von 1.000) angerechnet. Wendet die Privatstiftung im Folgejahr X2 1.000 steuerpflichtig an einen Begünstigten zu (und bestehen im Übrigen keine Zwischensteuerguthaben bei der Privatstiftung), bekommt sie die in Österreich entrichtete Zwischensteuer von 140 (das sind 240 abzgl der angerechneten 100) gutgeschrieben. Wirtschaftlich wurden die zugewendeten 1.000 mit 37,5 % besteuert (27,5 % Sondersteuersatz/Kapitalertragsteuer auf die Zuwendung, 10 % italienische Quellensteuer auf die Zinseinkünfte).

Würden die Einkünfte direkt vom Begünstigten erzielt, hätte dieser die Zinseinkünfte mit 27,5 % Sondersteuersatz zu versteuern und wäre die italienische Quellensteuer in Höhe von 100 auf die österreichische Steuer anzurechnen, in Summe wären die Zinseinkünfte – ohne zwischengeschalteter Privatstiftung – mit 27,5 % besteuert.

Beispiel 3: Erhöhung der wirtschaftlichen Steuerbelastung durch ausländische Quellensteuern

Aus der Entscheidung des BFG 17. 9. 2014, RV/7101453/2013, wurde tw geschlossen,²⁷ dass auch eine auf die Zwischensteuer anrechenbare (ausländische) Quellensteuer bei Zuwendungsüberhängen an die Privatstiftung rückerstattet werden solle.²⁸ Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass eine Privatstiftung, bei welcher aufgrund der Tatsache, dass jährlich höhere Zuwendungen geleistet als zwischensteuerpflichtige Einkünfte erzielt wurden, die jeweils im Ausland auf die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte erhobenen (und dem Grunde nach anrechenbaren) ausländischen Quellensteuern unter Verweis auf die zuvor zitierte Entscheidung des BFG ebenfalls rückerstattet haben wollte. Sowohl die Finanzverwaltung als auch das BFG²⁹ verweigerten die Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer in diesem Fall. Gegen das Erkenntnis des BFG wandte sich die Privatstiftung mit außerordentlicher Revision an den VwGH.

2. VwGH zur Anrechnung und Rückerstattung ausländischer Quellensteuer

2.1. Wesentliche Aussagen

Der VwGH³⁰ wies die Revision der Privatstiftung mit Beschluss als unzulässig zurück; setzte mit seiner Begründung jedoch einen Schlusspunkt unter die zuvor diskutierten Fragestellungen. Die wesentlichen Aussagen des VwGH lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- 1) Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Zwischensteuer kann nur insoweit erfolgen als auch tatsächlich Zwischensteuer anfällt. Übersteigen daher die Zuwendungen in einem Kalenderjahr die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte (beträgt die Zwischensteuerbemessungsgrundlage daher null), kommt es zu keiner Anrechnung (oder gar Rückerstattung) der ausländischen Quellensteuer.
- 2) Eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf die Zwischensteuer führt dazu, dass nur die tatsächlich entrichtete (österreichische) Zwischensteuer auf das Evidenzkonto eingeht und in späteren Jahren auch nur diese tatsächlich entrichtete (österreichische) Zwischensteuer bei Zuwendungsüberhängen rückerstattet wird.
- 3) Die ausländische Quellensteuer auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte wird daher in allen Fällen zur endgültigen Steuer; entweder weil sie in den Jahren mit Zuwendungsüberhängen nicht angerechnet werden kann oder weil sie in Folgejahren auch nicht rückerstattet werden kann.
- 4) Unionsrechtliche Bedenken gegen dieses Ergebnis – wie von der revisionswerbenden Privatstiftung ange-regt – hegt der VwGH keine.

Nach Zorn³¹ sei dem Beschluss des VwGH zu entnehmen,³² dass die ausländische Quellensteuer auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte auch auf (normal) körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte angerechnet werden könnte. Dies ist mE mit Blick auf den Schemencharakter der Zwischensteuer fraglich: Unterliegen die Einkünfte keiner Besteuerung (etwa weil die Zuwendungen höher sind als die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte), kann mE auch eine ausländische Quellensteuer auf diese

27 Fraberger/Kraus, BFG: Anrechnung von Quellensteuer im Rahmen der Zwischenkörperschaftsteuer, ZFS 2020, 88 (92).

28 Das Ergebnis des BFG war jedoch mE nicht völlig überzeugend: So errechnete das BFG einen Rückerstattungsbetrag, der höher war als der Zuwendungsüberhang multipliziert mit dem anwendbaren Zwischensteuersatz, weil es die – im Verfahren nicht strittigen – anrechenbaren ausländischen Quellensteuern zur Zwischensteuer-rückerstattung addierte.

29 BFG 12. 3. 2020, RV/7105183/2016.

30 VwGH 27. 6. 2023, Ra 2020/13/0043.

31 Zorn, VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen, RdW 2023, 595 (596).

32 In concreto Rn 28 des Beschlusses.

Einkünfte nicht angerechnet werden,³³ selbst wenn – sonstige – normal körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte anfallen.³⁴

2.2. Reflexion der Entscheidung

Der Beschluss des VwGH ergibt sich aus der konsequenten Anwendung der Grundsätze für die Anrechnung ausländischer Einkünfte auf die darauf entfallende österreichische Ertragsteuer – allerdings ohne die Spezifika der Privatstiftungsbesteuerung zu beachten. So kann nicht mehr ausländische Quellensteuer angerechnet werden, als auf die betroffenen Einkünfte österreichische Ertragsteuer anfällt,³⁵ dies gilt sowohl für die „normale“ Einkommen- und Körperschaftsteuer als auch die Zwischensteuer. Durch die Verknüpfung von steuerpflichtigen Zuwendungen an Begünstigte mit der Zwischensteuerbemessungsgrundlage, die Ausfluss des Leitprinzips ist, mit der Kombination von Zwischensteuer und Zuwendungsbesteuerung auf Ebene des Begünstigten ein Besteuerungsniveau herzustellen, das ähnlich jenem ist, das sich bei Erzielung der Einkünfte direkt durch den Begünstigten ergeben würde, ergibt sich jedoch eine – bei Privatstiftungen einzigartige – Situation, die zum Ausschluss von der Anrechnung ausländischer Steuern führen kann. Vor dem Hintergrund der Geschichte der Einführung der Zwischensteuer ist dem Ergebnis des VwGH jedoch zuzustimmen: Die Rückerstattung ausländischer Steuer an die österreichische Privatstiftung wäre – zur Herstellung eines dem Direktbezug

durch den Begünstigten entsprechenden Besteuerungsniveaus – auch bei steuerbefreiten Einkünften notwendig.³⁶ Soweit ersichtlich wurde bislang die Rückerstattung ausländischer, dem DBA zufolge zwar anrechenbarer Quellensteuer auf Beteiligungserträge, die auf Ebene der Privatstiftung aufgrund der Steuerbefreiung gem § 10 Abs 1 KStG nicht angerechnet werden kann, noch nie gefordert. Auch hier führt die ausländische Quellenbesteuerung jedoch zu einer endgültigen Steuerbelastung, die den Zielsetzungen der Privatstiftungsbesteuerung zuwiderläuft.

2.3. Auswirkungen auf die Rückerstattung in Folgejahren

Wie der VwGH in seinem Beschluss festhält, kürzt eine angerechnete ausländische Quellensteuer die in Folgejahren rückerstattbare Zwischensteuer bei Zuwendungsüberhängen. Nach § 24 Abs 5 Z 4 KStG ist die Zwischensteuer im Ausmaß des Zuwendungsüberhangs (§ 24 Abs 5 Z 3 KStG) multipliziert mit dem jeweils anwendbaren Zwischensteuersatz gutzuschreiben, wobei die Zwischensteuer der ältesten Jahre vorrangig rückerstattet wird. Nach § 24 Abs 5 Z 5 KStG hat die Privatstiftung ein Evidenzkonto zu führen, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

Dieses Evidenzkonto sollte nach StiftR 2009 Rz 127 folgendes Aussehen aufweisen:³⁷

Jahr	Einkünfte (§ 13 Abs 3 KStG)	Zuwendungen (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG)	Bemessungs- grundlage	KöSt (§ 22 Abs 2 KStG)	Gutschrift (§ 24 Abs 5 KStG)	vortragsfähige Summe
------	--------------------------------	--------------------------------------	--------------------------	---------------------------	---------------------------------	-------------------------

Für den Fall, dass auf die Zwischensteuer ausländische Quellensteuer angerechnet wird, wäre es zweckmäßig, das

Evidenzkonto wie folgt zu adaptieren (dem nachfolgenden Evidenzkonto wird das Beispiel 2 zugrunde gelegt):

Jahr	Einkünfte	Zuwendungen	Bemessungs- grundlage	KöSt vor Anrechnung	anrechenbare Steuer	KöSt nach Anrechnung	Gutschrift	Vortragsfähige Summe
X1	1.100	0	1.100	264	24	240	0	240

Werden im Folgejahr zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 1.400 (davon wiederum 100 Zinsen aus italienischen Anleihen mit 10 % Quellensteuer) erzielt, aber 2.000 steuerpflichtig zugewendet, stellt sich die

Frage, ob die anrechenbare Quellensteuer des Jahres X1 die rückerstattbare Quellensteuer absolut (Variante I) oder anteilig (Variante II) kürzt:

33 So wohl auch *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 973; im umgekehrten Fall (ausländische Körperschaftsteuer auf der „normalen“ Körperschaftsteuer unterliegende Beteiligungserträge gem § 10 Abs 6 KStG idF AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76) lehnen *Prechtl-Aigner/Kofler*, Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfolio-dividenden durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, ZFS 2011, 107 (110) eine Anrechnung auf die Zwischensteuer ebenfalls mit Hinweis auf den Schemencharakter der Zwischensteuer ab.

34 AA *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 12/63 unter Verweis auf BFG 17. 9. 2014, RV/7101453/2013; 12. 3. 2020, RV/7105183/2016.

35 VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; 7. 8. 2001, 97/14/0109; 27. 11. 2014, 2012/15/0002.

36 Und wäre zu Zeiten der Befreiung von – seit BBG 2001– zwischensteuerpflichtigen Einkünften gleichermaßen notwendig gewesen.

37 Angepasst an die aktuelle Rechtslage.

Jahr	Einkünfte	Zuwendungen	Bemessungs- grundlage	KöSt vor Anrechnung	anrechenbare Steuer	KöSt nach Anrechnung	Gutschrift	vortragsfähige Summe
X1	1.100	0	1.100	264	24	240	0	240
X2 (Var I)	1.400	2.000	-600				144 (24 % von 600)	96
X2 (Var II)	1.400	2.000	-600				130,91 (240/1.100 * 600)	109,09

In der Variante I ergibt sich der rückerstattbare Betrag als Produkt des Zuwendungsüberhangs und des anwendbaren Zwischensteuersatzes. Für die Rückerstattung des vollen Zwischensteuerguthabens sind folglich (nur) Zuwendungen im Ausmaß von 1.000 notwendig, auch wenn sich die Zwischensteuer aus Einkünften in Höhe von 1.100 ergibt. In der Variante II wird immer nur die auf den jeweiligen an den Begünstigten zugewendeten Einkünfteanteil entfallende Zwischensteuer rückerstattet: Die Zwischensteuer des Jahres X1 beträgt 240 und wurde erhoben auf Einkünfte in Höhe von 1.100. Um die volle Zwischensteuer des Jahres X1 einer Rückerstattung zuzuführen zu können, müssten folglich die vollen 1.100 an den Begünstigten zugewendet wer-

den. Im Ergebnis ist jedoch mE der Variante I der Vorzug zu geben, da diese den klaren Gesetzeswortlaut für sich hat (§ 24 Abs 5 Z 4 KStG sieht als Gutschrift ausdrücklich das Produkt aus Zuwendungsüberhang und anwendbaren Zwischensteuersatz vor).

Gleichermaßen sind unter Günstigkeitsgesichtspunkten bei Zuwendungen im Jahr des Anfalls von ausländischer Quellensteuer diese primär von den voll zwischensteuerpflichtigen Einkünften abzuziehen, die Einkünfte, die einer anrechenbaren Quellensteuer unterliegen, sind daher möglichst zu erhalten.³⁸ Werden in Beispiel 2 im Jahr X1 steuerpflichtige Zuwendungen iHv 500 geleistet, ergibt sich daher folgendes Zwischensteuerevidenzkonto:

Jahr	Einkünfte	Zuwendungen	Bemessungs- grundlage	KöSt vor Anrechnung	anrechenbare Steuer	KöSt nach Anrechnung	Gutschrift	vortragsfähige Summe
X1	1.100	500	600	144	24	120	0	120

Fazit

Der VwGH hat mit seinem Beschluss die offenen Fragen zum Verhältnis von Zwischensteuer und ausländischer Quellensteuer weitestgehend einer Klärung zugeführt und diese im Sinne der bisherigen Aussagen der Finanzverwaltung und älterer Rsp des UFS gelöst. Da – nach den Aussagen des VwGH – die auf die Zwischensteuer angerechnete ausländische Quellensteuer das Ausmaß an rückerstattbarer Zwischensteuer kürzt, stellt sich als Folgefrage, inwieweit Zuwendungsüberhänge in Folgejahren die Rückerstattung von Zwischensteuer bewirken können. Angesichts der gesetzlichen Textierung spricht vieles für eine Rückerstattung im Ausmaß des Zuwendungs-

überhangs multipliziert mit dem jeweils anwendbaren Zwischensteuersatz. Folglich ist für eine Rückerstattung der gesamten Zwischensteuer nicht unbedingt ein Zuwendungsüberhang im Ausmaß der ursprünglich zwischensteuerpflichtigen Einkünfte notwendig, soweit ausländische Quellensteuer auf die Zwischensteuer angerechnet wurde.

Korrespondenz:

Dr. Andreas Kampitsch, LL.M. (WU), StB, Partner einer mittelständischen Steuerberatungskanzlei und Vortragender an der Universität Klagenfurt,
andreas.kampitsch@kampitsch.com

³⁸ Vgl auch EStR 2000 Rz 7583 unter Verweis auf VwGH 15. 4. 1997, 93/14/0135.