

Besteuerung von Privatstiftungen

EuGH zur Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten

Nichtanrechnung der Zwischensteuer bei Zuwendungen an ausländische Begünstigte verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

VON ANDREAS MITTERLEHNER, MSC, LL.B, UND MAG. KARL MITTERLEHNER*)



§ 13 Abs 3 KStG sieht vor, dass Zuwendungen von Privatstiftungen an in- bzw ausländische Begünstigte unterschiedlich behandelt werden. Demnach verringern Zuwendungen an ausländische Begünstigte die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht, sofern diese Zuwendungen aufgrund eines DBA in Österreich keiner Besteuerung unterliegen. Nach der jüngsten Entscheidung des EuGH verstößt diese Bestimmung gegen die in Art 63 AEUV geregelte Kapitalverkehrsfreiheit.

1. Die Zwischenbesteuerung bei der Privatstiftung

Bei Einführung der Privatstiftung waren bestimmte Kapitalerträge und Beteiligungsveräußerungen steuerfrei.¹⁾ Zu einer Besteuerung kam es erst bei Zuwendungen an den jeweiligen Begünstigten. Durch die fehlende laufende Besteuerung ist es bei diesen Einkünften bei der Privatstiftung und in weiterer Folge bei deren Begünstigten zu einem Steuervorteil im Vergleich zur Vermögensveranlagung von natürlichen Personen gekommen.²⁾ Dieser sogenannte „*Thesaurierungsvorteil*“ wurde mit der Einführung der Zwischenbesteuerung im Rahmen des BBG 2001 abgemindert.³⁾ Durch die in 2011 erfolgte *Erweiterung* und Erhöhung der Zwischensteuer von 12,5 % auf 25 % ist es zu einer Quasiangleichung an die private Vermögensveranlagung außerhalb von Privatstiftungen gekommen.⁴⁾



Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder Z 7 KStG⁵⁾ oder unter § 7 Abs 3 KStG⁶⁾ fallen, werden bestimmte Kapitaleinkünfte, die in der Folge weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind, der Zwischensteuer unterworfen. Bei der Zwischensteuer handelt es sich jedoch um keine finale Steuer, vielmehr wird diese „zwischenzeitlich“ erhoben. Konzeptionell gesehen stellt die Zwischensteuer eine Vorauszahlung auf die später anfallende KEST dar, die bei der späteren Zuwendung an den Begünstigten anfällt. Dadurch stellt die Zwischensteuer jedoch auch eine laufende Steuerquelle für den Fiskus sicher, unabhängig davon, ob Zuwendungen an Begünstigte auch tatsächlich erfolgen.

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Beruflsanwärter. Mag. Karl Mitterlehner ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner bei einer Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1) Darunter sind folgende Einkünfte gefallen: Gewinnanteile aus Kapitalbeteiligungen (zB Dividenden, Substanzgenussrechte, Partizipationskapital) wie auch aus Investmentfonds, aus in- und ausländischen Zinserträgen aus Bankguthaben, Anleihen und Investmentfonds sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG.

2) Vgl Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/350.

3) BGBl I 2000/142.

4) Vgl. Bruckner, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011 und das AbgÄG 2011, RdW 2011/650, 622; Wolf, Österreichische Privatstiftung⁴ (2012) 55.

5) Das sind Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige, kirchliche Zwecke verfolgen, sowie Pensions-, Unterstützungs- und Mitarbeitervorsorgekassen.

6) Das sind Steuerpflichtige, die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei denen alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG zuzuordnen sind. Im Fall der Privatstiftung bei fehlender Offenlegung.

Nach § 13 Abs 3 KStG unterliegen der Zwischensteuer grundsätzlich bestimmte Kapitaleinkünfte (iSd § 27 EStG⁷⁾) sowie die Veräußerung von Grundstücken gemäß § 30 EStG. Die laufenden zwischensteuerpflichtigen Einkünfte werden gegen laufende KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte verrechnet. Entsteht ein Überhang an zwischensteuerpflichtigen Einkünften, ist die Zwischensteuer iHv 25 % zu entrichten.

Erfolgen in einem Jahr keine oder geringere Zuwendungen, so wird die angefallene Zwischensteuer nach § 24 Abs 5 KStG evident gehalten und kann in einem nachfolgenden Jahr mit Zuwendungen verrechnet werden. Kommt es zu einer Auflösung der Privatstiftung, wird ein eventuelles Guthaben aus der Zwischensteuer rückerstattet. Die Zwischensteuer unterbleibt jedoch, wenn im Veranlagungsjahr Zuwendungen iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG an die Begünstigten getätigt worden sind, davon KEST einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung aufgrund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt ist. Demnach unterbleibt eine Besteuerung der laufenden Einkünfte durch die Zwischensteuer, wenn im selben Veranlagungszeitraum KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte der Privatstiftung durchgeführt werden und für diese Zuwendungen tatsächlich die KEST einbehalten wurde. Die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer wird dann um die KEST-pflichtigen Zuwendungen reduziert.

Tätigt die Privatstiftung hingegen Zuwendungen an Begünstigte, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Österreich ein DBA (das dem OECD-Musterabkommen entspricht) abgeschlossen hat und haben die Begünstigten eine Entlastung auf Basis dieses DBA durchgeführt, wird die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer nach § 13 Abs 3 KStG nicht gemindert.

Verfügt eine Privatstiftung über ausländische Begünstigte, so bleibt die Zwischensteuer, bei Entlastung aufgrund des DBA, daher auf Ebene der Privatstiftung hängen. Die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer wird durch die Zuwendungen nicht gemindert. Erst im Rahmen einer späteren (möglichen) Auflösung der Privatstiftung würde es zur Rückerstattung der („hängen gebliebenen“) Zwischensteuerbeträge kommen. Im Unterschied dazu steht der Privatstiftung bei Zuwendungen an einen inländischen Begünstigten in der Regel sofort eine Entlastung von der Zwischensteuer zu.

Diese Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Begünstigten wurde auch in der Literatur schon mehrfach diskutiert.⁸⁾ Nun hat sich der EuGH in seiner Entscheidung *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*⁹⁾ mit dieser Thematik befasst.

2. Die Rechtssache *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*

2.1. Sachverhalt

Eine österreichische Privatstiftung erzielte in den Jahren 2001 und 2002 zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen. Gleichzeitig tätigte die Privatstiftung in den relevanten Jahren Zuwendungen an zwei Begünstigte im Ausland (ansässig in Belgien und Deutschland). Von den Zuwendungen behielt die Privatstiftung 25 % KEST ein und führte diese an das österreichische Finanzamt ab. Auf Basis des jeweiligen DBA wurde den Begünstigten die von der Privatstiftung abge-

⁷⁾ Umfasst sind: Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG, soweit nicht Abs 4 angewandt wird, und Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 des EStG, sofern diese nicht in § 27a Abs 2 EStG genannt sind.

⁸⁾ Siehe ua: *Pinetz*, Vereinbarkeit der „Zwischensteuer“ mit der Kapitalverkehrsfreiheit, *ecolex* 2014, 469 (469 f); *Beiser*, Privatstiftungen im Licht des Unionsrechts und Markteinkommensbesteuerung, *RdW* 2014/131, 101 (102 ff); *Lang*, „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, *JB* 2003, 802 (805 ff); *Huber/Ludwig*, Ist die Besteuerung der österreichischen Privatstiftung EU-konform? *ecolex* 2003/194, 196 (196 f); *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer*, *KStG* (2009) § 13 Rz 187.

⁹⁾ EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*.

fürte KEST entsprechend rückerstattet. In ihren Körperschaftsteuererklärungen minderte die Privatstiftung ihre Kapitalerträge und Veräußerungseinkünfte, die grundsätzlich der Zwischensteuer unterlagen, indem sie die erfolgten Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage in Abzug brachte. Nachdem in den beiden Jahren die Zuwendungen an die Begünstigten höher waren als die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte der Privatstiftung, erklärte diese eine Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer von 0 Euro. Das zuständige österreichische Finanzamt versagte in der Folge den Abzug der Zuwendungen von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften der Privatstiftung und setzte auf die in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Erträge Zwischensteuer iHv 12,5 % fest.¹⁰⁾

Gegen diese Körperschaftsteuerbescheide erhob die Privatstiftung Berufung beim UFS, doch dieser bestätigte die Rechtsansicht des Finanzamtes. Der in weiterer Folge ange-rufene VwGH legte die strittige Rechtsfrage schließlich dem EuGH zur Vorabentscheidung vor. Fraglich war in der gegenständlichen Rechtssache, ob die unterschiedliche Behandlung von Zuwendungen an ausländische oder inländische Begünstigte in Bezug auf die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer mit der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV im Einklang steht.

2.2. Entscheidung des EuGH

In dem vom VwGH¹¹⁾ an den EuGH vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen hat der EuGH entschieden, dass der Ausschluss einer aufgrund eines DBA erfolgten KEST-Entlastung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt. So können unter die Regelung zwar auch Zuwendungen an Begünstigte in Österreich fallen, wenn diese von der KEST befreit sind, doch fallen darunter primär Zuwendungen an nicht in Österreich ansässige Begünstigte.¹²⁾

Das von der österreichischen Regierung vorgebrachte Argument, dass die differenzierende Ausgestaltung des § 13 Abs 3 KStG die Einmalbesteuerung bestimmter Einkünfte bei der Privatstiftung gewährleisten soll, wurde vom EuGH verworfen. So hat sich der EuGH bereits in mehreren Rechtssachen¹³⁾ mit der Thematik befasst, dass ein Mitgliedstaat versucht, bei Unmöglichkeit der Besteuerung eines Steuerpflichtigen einen anderen Steuerpflichtigen heranzuziehen, um so eine (Einmal-)Besteuerung zu gewährleisten. Doch in keiner dieser Rechtssachen hat der EuGH einen Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt. Gerade aus der Konzeption der Zwischenbesteuerung – diese stellt nämlich nur eine vorübergehende („zwischen“) und keine endgültige Besteuerung dar – ergibt sich nach Auffassung des EuGH, dass eine Wahrung der Einmalbesteuerung von Einkünften durch die Zwischenbesteuerung nicht gewährleistet werden kann. Dies insbesondere auch dahingehend, dass die Zwischensteuer bei einer Auflösung der Privatstiftung wieder gutgeschrieben würde.

Auch die Notwendigkeit der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hat der EuGH nicht als zulässigen Rechtfertigungsgrund erachtet. Immerhin hat Österreich in den abgeschlossenen DBA freiwillig darauf verzichtet, seine Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in diesen Ländern ansässigen Personen zu besteuern. Eine Besteuerung solcher Zuwendungen durch Österreich kann daher nicht zulässig sein, da diese nicht der Steuerhoheit Österreichs unterliegen und Österreich bei Abschluss des DBA dies immerhin von sich heraus akzeptiert hat.¹⁴⁾

Die unterschiedliche Behandlung von ausländischen und inländischen Begünstigten kann auch nicht durch die Notwendigkeit der Kohärenz der nationalen Steuerregelung

¹⁰⁾ In den Streitjahren betrug der Zwischensteuersatz noch 12,5 %, erst mit dem BBG 2011 wurde der Steuersatz auf 25 % erhöht.

¹¹⁾ VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130.

¹²⁾ EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 43.

¹³⁾ Siehe ua: EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*; 17. 9. 2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome*.

¹⁴⁾ EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 71.

gerechtfertigt werden. So handelt es sich bei der Zwischensteuer und der KEST um unterschiedliche Steuern, die zudem verschiedene Steuerpflichtige betreffen. Eine Berufung auf diesen Rechtfertigungsgrund schied daher ebenfalls aus.¹⁵⁾

Nach Ansicht des EuGH kommt es daher durch die gegenwärtige Regelung zu einem Liquiditätsnachteil für Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten im Vergleich zu einer Privatstiftung mit inländischen Begünstigten. Dies stellt eine Beschränkung der Grundfreiheiten dar, da einer Privatstiftung bei einem rein nationalen Sachverhalt kein solcher Nachteil entsteht.¹⁶⁾ § 13 Abs 3 letzter Satz KStG verstößt demnach gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV; dieser Verstoß gegen Unionsrecht kann auch nicht gerechtfertigt werden.

2.3. Ergebnis

Auf Basis der Entscheidung des EuGH ist die gegenwärtige Regelung als ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit zu qualifizieren. Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte mindern daher die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer auch dann, wenn diese Zuwendungen aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden. Zu bedenken ist hier in weiterer Folge, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 Abs 1 AEUV auch gegenüber Drittstaaten anzuwenden ist. Demnach führen auch Zuwendungen an Begünstigte außerhalb der EU-/EWR-Staaten zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer.

Es ist weiters davon auszugehen, dass auch § 24 Abs 5 Z 4 KStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.¹⁷⁾ Diese Bestimmung ist erst mit dem AbgÄG 2004 gesetzlich verankert worden und regelt die Gutschrift der Zwischensteuer. In der gegenständlichen Entscheidung war die Bestimmung nicht relevant, da diese die Jahre 2001 und 2002 betroffen hat.

3. Konsequenzen aus dem Urteil

In allen offenen sowie wiederaufgenommenen körperschaftsteuerlichen Veranlagungsverfahren kann die Rechtsprechung des EuGH bereits berücksichtigt werden. Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten sollten auf Basis dieser Entscheidung die Zuwendungen an ihre Begünstigten genau überprüfen. Bei DBA-befreiten Zuwendungen im aktuellen Veranlagungszeitraum resultiert eine Gutschrift für in vergangenen Veranlagungszeiträumen gezahlte Zwischensteuer. Bei bereits rechtskräftig veranlagten Jahren ist eventuell eine Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid auf Basis des § 299 BAO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Bescheides möglich. Eine genauere Analyse wird hier notwendig sein. Zu beachten ist jedoch, dass das BMF im Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015 bereits Änderungen der einschlägigen Bestimmungen vorsieht und diese auch auf alle offenen Verfahren anwendbar sein sollen.¹⁸⁾

4. Reaktion des Gesetzgebers

Das BMF hat das AbgÄG 2015¹⁹⁾ bereits zum Anlass genommen, auf die Rechtsprechung des EuGH zu reagieren. Nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf sollen § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG angepasst werden. Demnach soll die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben, wenn

¹⁵⁾ EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 80.

¹⁶⁾ EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 52.

¹⁷⁾ Davon dürfte in der Folge auch das BMF ausgehen: So wurde im Begutachtungsentwurf des AbgÄG 2015 auch eine Änderung des § 24 Abs 5 KStG vorgesehen.

¹⁸⁾ Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015, 159/ME 25. GP.

¹⁹⁾ Der Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015 wurde am 16. 10. 2015 vom BMF veröffentlicht; siehe dazu die Zusammenfassung in SWK 31/2015, 1397. Die Begutachtungsfrist ist am 6. 11. 2015 abgelaufen.

Zuwendungen von Privatstiftungen aufgrund eines DBA teilweise von der KEST entlastet werden, sondern nur insoweit, als die Zuwendungen endgültig mit KEST belastet sind. Dies soll ebenfalls für die Rückerstattung bereits entrichteter Zwischensteuer gelten, und zwar auch bei Auflösung der Privatstiftung. Das Konzept der Zwischenbesteuerung soll jedoch grundsätzlich beibehalten werden. Eine Verbesserung tritt unserer Ansicht somit nur für jene Fälle ein, bei denen lediglich eine teilweise KEST-Entlastung durch ein DBA erfolgt. Dem Tenor des EuGH wird damit nicht ausreichend Rechnung getragen.

Die geplanten Anpassungen sollen bereits mit 1. 1. 2016 in Kraft treten und auch schon auf alle offenen Verfahren bzw für Auflösungen von Privatstiftungen erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden sein.²⁰⁾ Da es sich derzeit um den Begutachtungsentwurf handelt, bleibt noch abzuwarten, wie die endgültigen Anpassungen aussehen werden und ab wann diese anzuwenden sind.



Auf den Punkt gebracht

Wird die Steueranrechnung bzw Steuererstattung bei einer Privatstiftung nur bei Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte durchgeführt, nicht jedoch bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, so liegt eine nicht zu rechtfertigende Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Die gegenwärtigen Bestimmungen des § 13 Abs 3 sowie § 24 Abs 5 KStG bedeuten daher einen Verstoß gegen Art 63 AUEV. In allen offenen oder wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerveranlagungen bei Privatstiftungen ist die Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich bereits zu berücksichtigen. Es ist jedoch zu beachten, dass im Rahmen des AbgÄG 2015 bereits Anpassungen an den relevanten Bestimmungen geplant sind. Diese tragen jedoch unserer Ansicht dem Ergebnis der EuGH-Rechtsprechung nicht ausreichend Rechnung. Die Gesetzwerdung bleibt abzuwarten.

²⁰⁾ Erläuterungen zu 159/ME 25. GP.

VfGH hebt BMF-Verordnung zur Kassenstaatsregel mit Liechtenstein auf

Der VfGH hat die Verordnung zur mit Liechtenstein vereinbarten Kassenstaatsregel der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art 19 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II 2013/450, als gesetzwidrig aufgehoben. Die Aufhebung wird mit der Kundmachung im Bundesgesetzblatt (28. 10. 2015) wirksam (VfGH 25. 9. 2015, V 41/2015).

Informationsaustausch mit Liechtenstein ab 2017

Wie die Europäische Kommission mitteilt, hat die Europäische Union im Kampf gegen Steuerflucht nun auch mit Liechtenstein ein Abkommen über den Austausch von Kontodaten geschlossen. Der verstärkte Informationsaustausch soll es den Steuerbehörden erleichtern, Steuerhinterzieher aufzuspüren, und gleichzeitig davor abschrecken, Einkünfte und Vermögen im Ausland zu verbergen. Die Übermittlung von Daten werde bereits 2017 starten. Im Rahmen des Informationsaustauschs erhalten EU-Staaten künftig automatisch detaillierte Angaben zu Bürgern, die in Liechtenstein ein Konto besitzen. Unter anderem werden Namen, Anschriften, Steuer-Identifikationsnummern und Kontensalden übermittelt.