

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch WTH gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 02.11.2012, betreffend Körperschaftsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) beehrte im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2011 die Anrechnung von Zwischensteuern resultierend aus Veranlagungsjahren vor 2011 im Ausmaß von 25% des Unterschiedsbetrages der Bemessungsgrundlage der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte abzüglich der getätigten Zuwendungen und errechnete - unter Berücksichtigung einer anrechenbaren ausländischen Quellensteuer - einen anrechnungsfähigen Betrag von € 59.820,84.

Mit dem bekämpften Bescheid vom 2. November 2012 berücksichtigte das Finanzamt (FA) lediglich € 30.057,97.

In der rechtzeitig einbrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) beehrte die Bf. die erklärungsgemäße Anrechnung der Zwischensteuer und führte aus, dass die Übergangsvorschrift des § 26c Z 23 lit. g KStG zur mit BBG 2011 geänderten Anrechnungsbestimmung des § 24 Abs. 5 Z 3 KStG ausführe, dass für Gutschriften der Jahre vor 2011 noch die "alten Bestimmungen" anzuwenden seien. Es sei zwar richtig, dass die in den Vorjahren angefallene Zwischensteuer für "zwischensteuerpflichtige Einkünfte" 12,5% betragen habe, es sei dem Gesetzestext jedoch nicht zu entnehmen, dass nunmehr auch die Anrechnung nur mit diesem Prozentsatz zu erfolgen habe. Aus dem Gesetzestext ergebe sich vielmehr eindeutig, dass die Anrechnung ab dem Jahr 2011 mit 25% zu erfolgen habe.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 8. März 2013 führte das FA aus, dass die Gutschrift von Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 weiterhin nach § 24 Abs. 5 Z 3 KStG in der Fassung vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2011 BGBl I 2010/111 (BBG 2011) zu erfolgen habe.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend aus, dass mit BBG 2011 ab der Veranlagung 2011 die Zwischenertragsteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 für Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 von 12,5% auf 25% erhöht worden sei. Laut den Erläuternden Bemerkungen sollte damit der Thesaurierungsvorteil beseitigt werden, der durch den zuvor nur 12,5 %-igen Steuersatz der zwischenertragsteuerpflichtigen Einkünfte angefallen sei. Darüberhinausgehende Verschärfungen seien den erläuternden Bemerkungen nicht zu entnehmen.

Gleichzeitig sei in § 24 Abs. 5 Ziff. 3 KStG die Anrechenbarkeit der Zwischenertragsteuer von bisher 12,5% auf 25% angepasst worden, wodurch eine Gleichschaltung der Zwischenertragsteuer mit der Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf Zuwendungen erfolge.

Überdies sei in § 26c Ziff. 23 lit. g KStG eine Übergangsbestimmung angefügt worden, die die Anwendung der 25 %-igen Gutschrift auf Steuergutschriften ab dem Jahr 2011 zum Ausdruck bringe. Der schwer verständliche zweite Satz in dieser Übergangsbestimmung, bringe lediglich zum Ausdruck, dass für vergangene Jahre weiterhin nur eine 12,5 %-ige Anrechnung erfolgen solle.

Sinn und Ziel der Gesetzgebung sei die Beseitigung des Thesaurierungsvorteiles durch die zuvor nur 12,5 %-ige Zwischenertragsteuer, die mit dem Budgetbegleitgesetz auf 25% angehoben worden sei.

Bei Auslegung hier vorgenommenen Auslegung der Übergangsbestimmung durch die Finanzverwaltung komme es zu einer Umkehrung des Thesaurierungsvorteiles zu Gunsten der Finanzbehörde. Sofern die laufenden Zuwendungen eines Jahres niedriger als oder gleich hoch wie die zwischenertragsteuerpflichtigen Einkünfte des betreffenden Jahres seien, werde die Gegenrechnung mit 25% gesetzlich gestattet; sofern die Zuwendungen eines Jahres höher seien, soll aber nun unerklärlicherweise die Anrechnung der bereits in den Vorjahren entrichteten Zwischenertragsteuer mit dem übersteigenden Betrag nur mit 12,5% der Bemessungsgrundlage möglich sein. Diese Aufspaltung scheine rechtswidrig und verfassungsmäßig bedenklich, da es sich dabei ja um bereits in der Vergangenheit entrichtete Zwischenertragsteuern handle und eine Einschränkung in der Anrechnung aufgrund der Systematik der Anrechnungsbestimmungen nicht gesetzeskonform scheine.

Diese Umkehrung scheint aber nicht im Sinne des Gesetzgebers und sei auch in dieser Form den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage nicht zu entnehmen.

Dem Vorlageantrag war ein Ausdruck des Evidenzkontos Zwischenbesteuerung gem § 13 Abs. 3 KStG 1988 für das Jahr 2011 beilegt.

Über die Beschwerde wurden erwogen:

Aus dem Vorbringen der beiden Parteien ist ersichtlich, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Anrechnung der Zwischensteuer aus Vorjahren nicht strittig ist. Aus dem vorgelegten Ausdruck aus dem Evidenzkonto Zwischensteuern gem § 13 Abs. 3 KStG 1988 für 2011 ist ersichtlich, dass die im Jahr 2011 Einkünften gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988 in Höhe von € 516.897,09 Zuwendungen nach § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 755.000,00 gegenüberstanden. Zudem waren anrechenbare ausländische Quellensteuern im Betrag von € 295,11 entrichtet worden. Insgesamt standen im Jahr 2011 aus den Vorjahren (2003 bis 2010) anrechenbare Zwischensteuern im Betrag von € 1.065.197,97 zur Verfügung.

Diese dem Evidenzkonto entnommenen Beträge sind unstrittig und ergaben sich auch sonst keine Hinweise auf deren Unrichtigkeit. Sie werden daher der Entscheidung zugrunde gelegt.

Unstrittig ist ebenfalls, dass die angesammelten anrechenbaren Zwischensteuern aus den Vorjahren jeweils mit 12,5% der jeweiligen Jahresbemessungsgrundlage für bemessen worden waren. Die entsprechenden nicht ausgeschütteten Erträge waren in der Stiftung thesauriert und standen im Jahr 2011 im Gesamtbetrag von € 8.539.694,86 für Zuwendungen an die Begünstigten zur Verfügung.

§ 24 Abs. 5 KStG idF BBG 2011 lautet auszugsweise:

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 gutzuschreiben:

.
.

2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

3. Die Gutschrift beträgt 25% des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt.

Nach § 26c Z 23 lit. g KStG 1988 ist § 24 Abs. 5 Z 3 erstmals auf die Gutschrift von Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 2 des Jahres 2011 anzuwenden. Auf die Gutschrift von Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist § 24 Abs. 5 Z 3 in der vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

§ 24 Abs. 5 Z 3 in der Fassung vor BBG 2011 lautete:

Die Gutschrift beträgt 12,5% des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden

Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt.

In § 13 Abs. 3 KStG 1988 wurde vor BBG 2011 und auch danach die Ermittlung der Bemessungsgrundlage jener Körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalerträge geregelt, welche gemäß § 22 Abs. 2 KStG bis einschließlich 2010 einer reduzierten Körperschaftsteuer von 12,5% unterzogen wurden. Diese (reduzierte) Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 2 KStG auf die in § 13 Abs. 3 KStG taxativ aufgezählten Kapitalerträge (auch als Zwischensteuer bezeichnet) konnte vor und kann auch nach BBG 2011 in Folgejahre mit der Tarifsteuer nach § 22 Abs. 1 KStG 1988 verrechnet werden, soweit jene Kapitalerträge die in Vorjahren Basis für die Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 waren, in den jeweiligen Folgejahren für kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen an Begünstigte verwendet werden.

Betrachtet man nun die Übergangsbestimmung des § 26c Z 23 lit. g KStG zweiter Satz ist schon aus der Formulierung - "**§ 24 Abs. 5 Z 3 erstmals auf die *Gutschrift von Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 2 des Jahres 2011 anzuwenden***"sowie "**Auf die *Gutschrift von Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011* ist § 24 Abs. 5 Z 3 in der vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes geltenden Fassung weiterhin anzuwenden**" - ersichtlich, dass für "angesparte Zwischensteuern" aus Zeiträumen vor 2011 keine Änderung eintreten sollte. Daraus ergibt sich, dass auch in jenen Zeiträumen in welchen der Steuersatz nach § 22 Abs. 2 KStG für nicht zugewendete Kapitalerträge iSd § 13 Abs. 3 KStG bereits 25% beträgt, Zuwendungen aus vor 2011 thesaurierten Kapitalerträgen nur zu einer Anrechnung der jeweils für diese thesaurierten Beträge damals angefallenen 12,5% Körperschaftsteuer berechtigen. Anrechnungen darüber hinaus sind nach Ansicht des Gerichtes schon deshalb unzulässig, da für die jeweiligen Zuwendungen lediglich 12,5 % Körperschaftsteuer entrichtet worden waren.

Würde man dem Gesetz eine andere Bedeutung beimessen, könnte die Anrechnung von KSt asymmetrisch zu den jeweilig zuvor thesaurierten, damals zwischensteuerpflichtigen und nunmehr zugewendeten Kapitalerträgen iSd § 13 Abs. 3 KStG erfolgen. Eine derartige vorgezogene Verrechnung von Zwischensteuern kann dem Gesetz nicht entnommen werden, im Gegenteil wird sie durch § 26c Z 23 lit. g KStG ausdrücklich ausgeschlossen.

Das Gericht teilt diesbezüglich auch die nicht näher ausgeführten verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. nicht, sondern ist vielmehr der Ansicht, dass die von der Bf. angenommene asymmetrische Verrechnung von Zwischensteuern dem Gesetzeszweck widerspricht.

Bezogen auf den hier strittigen Fall ergibt sich folgende Betrachtung:

Insgesamt wurden 2011 € 755.000,00 zugewendet. Geht man iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988 davon aus, dass sämtliche 2011 erzielten Kapitaleinkünfte des Jahres 2011 im Betrag von € 516.897,09 an die Begünstigten zugewendet wurden, wurden zusätzlich weitere € 238.102,91 von thesaurierten Kapitalerträgen iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988

aus Vorjahren zugewendet (Gesamtzuwendungen laut Evidenzkonto € 755.000,00). Auf diese Zuwendungen aus thesaurierten Kapitalerträgen der Vorjahre waren in den entsprechenden Jahren unter Anwendungen des Steuersatzes von 12,5% anrechenbare Körperschaftsteuern ("Zwischensteuer") im Gesamtbetrag von € 29.762,86 entrichtet worden. Diese entrichtete Körperschaftsteuer ist nunmehr gemeinsam mit im Ausland entrichteten Quellensteuern im Betrag von € 295,11 anrechenbar. Somit ergibt sich eine Gesamtanrechnung von € 30.027,97.

Die von der Bf. geforderte Anrechnung würde zu einer Berücksichtigung von Zwischensteuern führen, die für Einkünfte nach § 13 Abs.3 KStG in Vorjahren entrichtet wurde, welche noch nicht für Zuwendung an die Begünstigten herangezogen wurden, sondern nach wie vor im Vermögen der Bf. thesauriert sind.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zwar besteht zu dieser Rechtsfrage soweit ersichtlich keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, aber wie oben dargestellt ist bereits aus der Formulierung des Gesetzestextes die Rechtsfrage eindeutig gelöst.

Wien, am 17. September 2014