

Anwendbarkeit der Schachtelbefreiung von § 10 Abs 1 KStG; keine Anwendbarkeit, wenn eine Kapitalgesellschaft Begünstigte einer Privatstiftung ist.

Für Zuwendungen einer Privatstiftung an eine Kapitalgesellschaft kommt die Steuerbefreiung des § 10 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

§ 10 Abs 1 KStG 1988

UFS 12.5.2006,
RV/1448-W/03

Entscheidungsgründe

Die A Beteiligungs GmbH (in der Folge mit Bw. bezeichnet) wurde mit Erklärung vom 9. Oktober 1998 errichtet. Alleiniger Gesellschafter der Bw. ist Herr B. Die Bw. und Herr B sind auch Stifter und alleinige Begünstigte der A Privatstiftung.

Bei der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 2002 wich das Finanzamt für den 23. Bezirk von der eingebrachten Körperschaftsteuererklärung 2002 insoweit ab, als der unter der Kennzahl 631 (Beteiligungserträge jeder Art gemäß § 10 Abs. 1 und 2 KStG 1988) ausgewiesene Betrag von € 320.000,- nicht gewinnmindernd berücksichtigt wurde. Das Einkommen wurde dementsprechend mit € 302.394,34 ermittelt und die Körperschaftsteuer mit € 98.224,06 festgesetzt. Als Begründung wurde angeführt, für die von der A Privatstiftung erfolgte Zuwendung von § 320.000,- sei weder die Beteiligungsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 (siehe Gesetzeswortlaut) erfüllt, noch handle es sich um eine steuerbefreite Zuwendung einer Privatstiftung an eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (siehe dazu RZ 241 der Stiftungs-Richtlinien).

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 1. Juli 2003 wurde innerhalb verlängerter Frist rechtzeitig berufen. Im Berufungsschriftsatz wurde ausgeführt, die Bw. erachte sich in ihrem Recht auf zutreffende Bemessung der Körperschaftsteuer dadurch verletzt, dass die von der A Privatstiftung erfolgte Ausschüttung in Höhe von € 320.000,- nicht gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei belassen worden sei. Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die vorgenannte Ausschüttung aus der Bemessungsgrundlage für das steuerpflichtige Einkommen ausgeschieden und die Körperschaftsteuer dementsprechend festgesetzt wird.

Als Begründung wurde vorgebracht, § 10 Abs. 1 KStG 1988 stelle als sogenannte „nationale Beteiligungsbefreiung“ die (nur) einmalige Erfassung von Körperschaftsgewinnen im Bereich der Körperschaftsbesteuerung sicher. Die mancherorts anzutreffende Bezeichnung als „Schachtelprivileg“ sollte der nachfolgenden Regelung des zweiten Absatzes von § 10 KStG 1988 vorbehalten bleiben. Die Vorschrift sei nämlich keine Steuerbegünstigung im eigentlichen Sinn, als vielmehr eine Systemnotwendigkeit (so auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I 7 335). Bedenke man nämlich, dass hinter jeder Körperschaft ohnedies die wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Erträge mit Körperschaft- und Einkommensteuer stehe, würde eine Doppel- und Mehrfachbelastung innerhalb des Körperschaftskreises ein, vom Gesetzgeber so niemals gewolltes „Ausbluten“ des Besteuerungsgutes zur Folge haben. Fälle einer derart exzessiven Ertragsbesteuerung müssten als sach- und gleichheitswidrig bezeichnet werden.

Die - damit auch verfassungsrechtlich gebotene - Dimension der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung dürfe so nicht ihr - von dem angefochtenen Bescheid jedenfalls behauptetes - Ende „im Wortlaut der Bestimmung“ finden. Das Gebot einer verfassungskonformen Interpretation bringe es mit sich, dass eine konzernierend zwischengeschaltete Stiftung ebenfalls eine „Beteiligung“ im Sinne von § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 vermitteln müsse. Die fraglichen Erträge werden zunächst aus dem operativen Geschäft einer Kapitalgesellschaft (und dort bereits voll körperschaftsbesteuert) an eine - ihrerseits gar nicht gewerblich tätig sein dürfende - Privatstiftung ausgeschüttet; in einem zweiten Schritt erfolgt die Weiterleitung eben dieser Erträge seitens der Stiftung an eine andere Kapitalgesellschaft. Warum sollte dieser, letztlich bereits voll versteuerte Gewinne empfangenden, Kapitalgesellschaft die Beteiligungsertragsbefreiung nicht zugute kommen? Nirgendwo lasse sich der Textierung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 - sehr im Gegensatz zu jener des zweiten Absatzes i.d.F. vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 - das Erfordernis der Unmittelbarkeit der Beteiligung entnehmen.

Der Hinweis auf die Randzahl 241 der Stiftungsrichtlinien sei in dieser Allgemeinheit gewiss zutreffend. Diese Randzahl beschäftige sich aber nicht mit der Frage, was zu gelten habe, wenn nicht selbst von einer Stiftung generierte Erträge ausgeschüttet, sondern bereits versteuerte Einkünfte durch eine Stiftung durchgeleitet werden.

In der über Antrag der Bw. am 30. März 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Vorbringen von den Parteien nochmals erörtert.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 10 Abs. 1 KStG 1988 in der für das berufsgegenständliche Jahr geltenden Fassung lautet:

Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.
2. Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs. 3 Z 2.

3. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1).
4. Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

An welchen Typen von Körperschaften (Untergesellschaften) unter § 10 fallende Beteiligungen bestehen können, ergibt sich aus der Art der in § 10 Abs. 1 angeführten Beteiligungsformen: Aus § 10 Abs. 1 Z 1 und 2 die Kapitalgesellschaften sowie die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, aus § 10 Abs. 1 Z 3 und 4 alle (übrigen) Körperschaften, die Genussrechte oder Partizipationskapital ausgeben können (Sparkassen, Hypothekenanstalten, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit).

Soweit an anderen Rechtsformen von Körperschaften überhaupt Beteiligungen denkbar sind, schließt sie der Wortlaut des § 10 Abs. 1 von einer Beteiligungsertragsbefreiung aus (denkbar wären Zuwendungen von Vereinen oder von Privatstiftungen) (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, Die Körperschaftsteuer, § 10 Rz 7).

Auch in *Doralt-Ruppe*, Steuerrecht I⁸ 339 Rz 952 wird ausgeführt, dass Zuwendungen einer Stiftung an Körperschaften bei diesen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung fallen, sondern normal steuerpflichtig sind.

Ebenso führt *Knaus* unter Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1132 BlgNr XVIII.GP 18) aus, dass bei einer Kapitalgesellschaft als Begünstigtem die Schachtelbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG nicht anwendbar ist, da Zuwendungen von Privatstiftungen nicht als Beteiligungserträge gelten (*Knaus*, steuerliche Aspekte der Privatstiftung, in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts 366).

Dem Vorbringen der Bw., das Gebot einer verfassungskonformen Interpretation müsse dazu führen, dass eine zwischengeschaltete Stiftung ebenfalls eine Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 KStG vermittele, ist zunächst entgegenzuhalten, dass nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1132 BlgNr XVIII.GP 18) bei Privatstiftungen § 10 KStG 1988 - da Körperschaften strukturell nicht als Begünstigte in Betracht kommen und bei der zuwendenden Stiftung eine Erfassung stiller Reserven grundsätzlich nicht in Betracht kommt - nicht zur Anwendung kommen soll.

Die von der Bw. geforderte „verfassungskonforme Interpretation“ geht daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates über den Wortsinn und den Willen des Gesetzgebers hinaus und vermag dieser der unabhängige Finanzsenat nicht zu folgen. Im Übrigen wäre es der Bw. bzw. deren Gesellschafter freigestanden - gerade auch im gegenständlichen Fall - ihre Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass die geringste der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird.

Zu den vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend die im gegenständlichen Fall anzuwendende bzw. nicht anzuwendende gesetzliche Bestimmung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 wird bemerkt, dass die Abgabenbehörde nicht die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit abgabenrechtlicher Bestimmungen zur Aufgabe hat. Sie hat in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtssprechung vielmehr davon auszugehen, dass die von ihr anzuwendenden Gesetzesvorschriften verfassungskonform sind.