

Besteuerung des Begünstigten einer Familienstiftung mit Sitz in Dänemark

- 1. Gemäß § 1 Abs 1 des Privatstiftungsgesetzes ist eine Privatstiftung im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Hat die in der Berufung genannte Familienstiftung ihren Sitz in Dänemark, so ist sie eine nicht in den Anwendungsbereich des Privatstiftungsgesetzes fallende Sachgesamtheit.**
PSG: § 1 Abs 1; § 5 Z 6 KStG 1988; §§ 95 Abs 1, 97 Abs 1 und Abs 2 EStG 1988; § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988; Art 56, 58 Abs 1 und Abs 3 EG-Vertrag UFS 11.10.2006, RV/1689-W/05
- 2. Ist das Vermögen der Privatstiftung mit Sitz innerhalb des Gebietes der Europäischen Union (Dänemark) durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben nicht bestimmt, so waren die Ausschüttungen als Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung zu werten.**
- 3. Da die Berufungswerberin (Begünstigte) Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung erhalten hatte, waren die in Rede stehenden Zuwendungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 anzuerkennen, für die sich der Steuersatz gemäß § 37 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen anfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt.**
- 4. Regelungen, die es nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlauben, zwischen einer Endbesteuerung mit dem Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälfteuersatzes zu wählen, verletzen Artikel 56 und Artikel 58 Abs 1 und 3 des EG-Vertrages.**

Entscheidungsgründe

In Streit steht, ob die Bw. als Begünstigte einer Familienstiftung mit Sitz in Dänemark Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, die mit 25 % oder dem Hälfteuersatz zu versteuern wären.

Seitens des Finanzamts wurde mit den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2004 die Rechtsauffassung vertreten, dass die Zahlungen der dänischen Familienstiftung stehenden Zahlungen von S 923.650 für das Jahr 2000, S 879.193 für das Jahr 2001, € 92.594,44 für das Jahr 2002, € 84.644,62 für das Jahr 2003 und € 96.146,50 für das Jahr 2004 mit dem vollen Steuersatz zu versteuernde Einkünfte seien.

Wider die obige Rechtsauffassung führte der steuerliche Vertreter in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 im Wesentlichen ins Treffen, dass Stiftungserträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu werten seien; im Fall der Bw. handle es sich eindeutig um Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung. Diese Einkünfte aus Kapitalvermögen würden bereits einer Steuer bei der in die Stiftung ausschüttenden Kapitalgesellschaft bzw. in der Stiftung selbst unterliegen. Eine weitere Vollbesteuerung in Österreich sei - so wie die derzeit umstrittene Vollbesteuerung von Auslandsdividenden - gemeinschaftsrechtswidrig. Bereits nach geltendem Recht stehe der Halbesteueratz für Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen, sofern diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu werten seien, zu (§ 37 Abs. 4 Z 1 f EStG). Eine Einschränkung dieser Begünstigung auf inländische Kapitalerträge (wie fallweise seitens der Finanz ausgeführt) sei weder aus dem Gesetz ersichtlich, noch vom Sinn der Vermeidung einer bis zu 100%igen Besteuerung nachvollziehbar (bis zu 50 % Steuer in der Stiftung, bis zu 50 % Steuer beim Ausschüttungsempfänger).

In weiterer Folge erließ das Finanzamt von den Abgabenerklärungen abweichende Einkommensteuerbescheide für die Folgejahre (mit Verweis auf die Begründung des Vorjahresbescheides), gegen die der steuerliche Vertreter Berufung (mit der bereits in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 enthaltenen Begründung) erhob.

Mit der mit 5. November 2004 datierten stattgebenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 änderte das Finanzamt seine bisher vertretene Rechtsmeinung mit der Begründung, gemäß dem Urteil des Europäischen Gerichtshof vom 15. Juli 2004 (C-315/02, Lenz) seien ausländische Kapitalerträge den inländischen ab 1994 gleichzustellen. Mit den stattgebenden Berufungsvorentscheidungen betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 verwies das Finanzamt auf die Begründungsausführungen der Berufungsvorentscheidung des jeweiligen Vorjahres. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 21. April 2005 anerkannte das Finanzamt Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen von € 96.146,50 und besteuerte diese mit dem Hälfteuersatz gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988.

Auf die mit 2. August 2005 datierten Aufhebungsbescheide betreffend des letztzitierten Einkommensteuerbescheides 2004 und der Berufungsvorentscheidungen zur Einkommensteuer 2000 vom 5. November 2004, Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 jeweils

vom 19. Jänner 2005, gemäß § 299 BAO folgten abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 sowie ein Einkommensteuerbescheid für das 2004, dem folgende Begründung zu entnehmen war:

„*Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen gem. § 27 Abs.1 Z 7 EStG 1988 auch Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte. Gemäß § 37 Abs. 4 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auf den halben Durchschnittssteuersatz.*

Das Privatstiftungsgesetz, welches nur in Österreich gilt, regelt die Voraussetzungen einer Privatstiftung: Sie muss in Österreich errichtet worden sein und ihren Sitz haben. Daher gibt es keine ausländischen Privatstiftungen.

Im gegenständlichen Fall können daher auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG vorliegen.

Es liegen wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG vor, da es sich bei den Zuwendungen um Einnahmen handelt, die in gewissen Zeitabständen wiederkehrend, nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden, auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen, nicht der Tilgung einer feststehenden Schuld dienen und auch nicht zu den anderen Einkunftsarten gehören (vgl. Doralt, § 29 Tz 4).“

Mit dem Verweis auf die oben zitierte Begründung in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wurde die aus dem Einkommensteuerbescheid 2004 zuvor zitierte Begründung Begründungsbestandteil dieser Berufungsvorentscheidungen.

Mit der Berufung gegen die „Einkommensteuer (-Aufhebungs)bescheide 2000 bis 2004“ bestritt der steuerliche Vertreter das Vorliegen von wiederkehrenden Bezügen im Sinne von sonstigen Einkünften gem. § 29 EStG 1988 und die Richtigkeit der Versteuerung dieser Einkünfte zum Vollsatz mit der Begründung, dass Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an österreichische Begünstigte als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 7 zu werten und mit 25 % endbesteuert (Alternativ: Halbsteuersatz) seien. Der Wertung von Zuwendungen einer ausländischen Privatstiftung an österreichische Begünstigte als dem Vollsteuersatz unterliegende wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 EStG stünden aus Gründen der Gleichbehandlung erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken entgegen, weil die Wertung der Einkünfte der Bw. als sonstige Einkünfte zu einer Vollbesteuerung führe, wiewohl die gegenständlichen Einkünfte im Ausschüttungsstaat Dänemark vorab mit einem 30%igen Steuersatz belastet seien. Im Ergebnis errechne sich dadurch, auf die Bruttoausschüttung bezogen, ein Steuersatz in Höhe von bis zu 65 %, wie folgendes Beispiel zeige:

Bruttoausschüttung Dänemark	€	100
ab 30 % Steuer	- €	30
Ausschüttung	€	70
ab bis zu 50% Steuer in Österreich	- €	35
Nettoausschüttung	€	35

Im Gegensatz zu Ausschüttungen aus österreichischen Kapitalgesellschaften bis 31. Dezember 2004 mit einer Gesamtbelastung von 50,5 %, ab 2005 einer Belastung von 43,75 % (Körperschaft- und Kapitalertragsteuer) ergebe sich bei der Ausschüttung von Kapitalerträgen bei Privatstiftungen zunächst nur eine Belastung von 25%.

Dänemark trage diesem Umstand insofern Rechnung, als Ausschüttungen an in Dänemark steuerpflichtige Ausschüttungsempfänger mit keinerlei Vorsteuern belastet seien und lediglich beim Ausschüttungsempfänger versteuert würden. Dies werde durch Wertung von Ausschüttungen an in Dänemark Ansässige als Betriebsausgaben erreicht. Auch in anderen europäischen Staaten würden - entsprechend den Bestimmungen der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen - Stiftungsausschüttungen über die Grenze voll steuerlich entlastet. Auch Österreich müsse Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an ausländische Begünstigte vollständig von der Kapitalertragsteuer befreien bzw. entlasten, entweder nach dem Rückerstattungssystem oder nach dem System der Entlastung an der Quelle. Zweck der Entlastung sei in allen Fällen die Vermeidung einer Mehrfachsteuerbelastung, wie sie für die Bw., wie vorweg ausgeführt, eingetreten sei.

Der Vollständigkeit halber führte der steuerliche Vertreter noch aus, dass die gegenständlichen Bezüge bei Wertung als Einkünfte im Sinne des § 29 EStG nach der Auffassung der Bw. überhaupt steuerfrei wären. Das dem Finanzamt bereits vorgelegte Stiftungsstatut weise keinen sogenannten „einheitlichen Verpflichtungsgrund“ für die genannten Zuwendungen auf, es liege im jeweiligen Ermessen des Stiftungsvorstands Ausschüttungen zu genehmigen. Voraussetzungen für Einkünfte nach § 29 würden nämlich der sogenannte „einheitliche Verpflichtungsgrund“ und die - zugegebenerweise vorliegende - Regelmäßigkeit der Ausschüttungen bilden.

Die nach Auffassung der Bw. nicht zuletzt verfassungsrechtlich gebotene Wertung der Ausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen schließe zwingend die Besteuerung mit einem Endbesteuerungssatz von 25 % bzw. dem Halbsteuersatz ein. Dazu habe der Europäische Gerichtshof im sogenannten „Lenzerteil“ vom 15. Juli 2004 zur Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte dem Grunde nach ausgeführt, es sei mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar, ausländische Kapitalerträge bei der Einkommensteuer mit dem Normaltarif von bis zu 50 % zu besteuern, während vergleichbare inländische Kapitalerträge dem 25%igen Kapitalertragsteuerabzug bzw. dem halben Einkommensteuersatz unterliegen würden.

Die Bw. beziehe ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, die, so wie inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. inländische Stiftungserträge, mit 25 % (oder dem Halbesteuersatz) zu besteuern seien, weil es laut EUGH nicht zulässig sei, gleichartige Erträge je nach dem, ob sie aus dem Ausland oder aus dem Inland zufließen, unterschiedlich zu besteuern seien, da dies dem Prinzip der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche.

Zusätzlich verwies der steuerliche Vertreter auf Art. 19 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Dänemark, wonach der Besteuerung in einem der Vertragsstaaten unterliegende Einkünfte im anderen Staat nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden dürfen; davon ausgenommen seien lediglich Lizenz Einkünfte, Dividenden, Zinsen, Aufsichtsratsbezüge und Einkünfte bestimmter Freiberufler. Dänemark besteuere Stiftungserträge an der Quelle; Österreich wende auf diese Einkünfte den Vollsteuersatz an, was im Ergebnis zu einer nicht zulässigen Doppelbesteuerung führe.

Zum besseren Verständnis betreffend des Einkommensteuerbescheides 2000 sei bemerkt, dass den offen gelegten Einkünften aus Kapitalvermögen von S 803.988 aufgrund des mit 10. Mai 2002 datierten Schreiben betreffend des Ergänzungersuchen zur Einkommensteuererklärung 2000 jene Zinseinkünfte von S 119.666,81 hinzuzurechnen waren, die vom Finanzamt bereits im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid zurecht als Einkünfte der Einkunftsart Kapitalvermögen erkannt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 299 BAO in der Fassung des BGBl.Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003, lautet:

„ (1)	Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.
(2)	Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.
(3)	Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

§ 27 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

„	Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:
1. a)	Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
b)	Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
c)	Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
2. ...	
... ..	
4.	Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
... ..	
7.	Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

Gem. § 5 Z 6 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006 lautet:

„ Die Privatstiftung dient nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen. Verteilt die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sind die Zuwendungen gemäß dieser Verteilung abzugsfähig. Stifter laut der Stiftungsurkunde können nur der Arbeitgeber, die mit diesem verbundenen Konzernunternehmen und die innerbetrieblich bestehende gesetzliche Arbeitnehmervertretung sein. Die Zuwendungen des Stifters sind dabei

nur insoweit abzugsfähig, als es sich um Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder um den für die Anschaffung solcher Beteiligungen notwendigen Geldbetrag, weiters um Aufwendungen für die Gründung und die laufende Betriebsführung der \leq Stiftung \geq handelt und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Kreis der Begünstigten und Letztbegünstigten der Privatstiftung umfasst ausschließlich alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern oder frühere Arbeitnehmer des (jeweiligen) Stifters. Als Arbeitnehmer gelten auch der (Ehe-)Partner des (früheren) Arbeitnehmers und Kinder (§ 106). Abweichend davon kann die Stiftungsurkunde vorsehen, dass nach Ablauf von 99 Jahren ab Errichtung der \leq Stiftung der Stifter Letztbegünstigter sein kann.
- Der Kreis der Begünstigten ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde genau bezeichnet.
- Die Weiterleitung der Beteiligungserträge der Privatstiftung im Wirtschaftsjahr des Zuflusses ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde ausdrücklich festgehalten.
- Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung der Privatstiftung und bei Fehlen von Letztbegünstigten nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verwendet werden darf.“

Eine einkommensteuerrechtliche Ausschlussbestimmung, welche auf den der Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt in Anwendung zu bringen wäre, fehlt.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Privatstiftungsgesetzes ist eine Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Hat die in der Berufung genannte Familienstiftung ihren Sitz in Dänemark, so ist sie eine nicht in den Anwendungsbereich des Privatstiftungsgesetzes fallende Sachgesamtheit. Ist das Vermögen der Privatstiftung mit Sitz innerhalb des Gebiets der Europäischen Union durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben nicht bestimmt, so waren die Ausschüttungen als Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung zu werten. Fehlt eine generelle Bestimmung betreff des Begriffs „Privatstiftung“ im Einkommensteuergesetz, so kann das Wort „Privatstiftung“ jeweils verschiedene Bedeutung haben; der äußerste mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab. Dass § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 keine Ausschlussbestimmung enthält, die auf den der Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt in Anwendung gebracht werden könnten, sei bemerkt.

Fakt ist, dass die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25 % beträgt. Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, so kommt der die Abgeltungswirkung der Einkommensteuer durch die Kapitalertragsteuer regelnde § 97 leg. cit. aufgrund des Umstands, dass § 93 Abs. 2 lit. d EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999 Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte als steuerabzugspflichtige Kapitalerträge bestimmt, zur Anwendung. Durch § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll erreicht werden, dass in jenen Fällen, in denen eine Veranlagung unter Miteinbeziehung der Kapitaleinkünfte eine niedrigere Steuer ergibt, die Besteuerung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte mit der Tarifsteuer begrenzt wird und eine die Tarifsteuer übersteigende Kapitalertragsteuer mittels Antrages rückgefordert werden kann. Zur Berechnung der Steuerbelastung ist bei natürlichen Personen grundsätzlich auf den progressiven Tarif nach § 33 EStG abzustellen. Liegt die ermittelte „allgemeine“ Steuerbelastung unter dem KEST-Satz nach § 95 Abs. 1 EStG, so kann die Differenz auf die einbehaltene Kapitalertragsteuer erstattet werden. Da die begünstigten Einkünfte auch den Durchschnittssteuersatz für die nicht begünstigten Einkünfte erhöhen (sog. „Schatteneffekt“), ist es insbesondere bei hohen begünstigten Einkünften in der Regel günstiger, die Kapitalertragsteuer von 25% in Kauf zu nehmen, weil die begünstigten Einkünfte die Besteuerung der anderen Einkünfte dann nicht belasten (vgl. Doralt, EStG-Komm., § 97, Tz. 44 u. § 37, Tz. 104 mwH). Um die Festsetzung einer höheren Steuer und damit eine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, wird die Entscheidung, ob die Besteuerung der in Rede stehenden Einkünfte nach dem Tarif im Wege des Halbsatzverfahrens oder durch den Steuerabzug (Endbesteuerung) erfolgt, in der Praxis durch eine mittels Eingabe entsprechender Kennzahlen "automatisch" stattfindende EDV-Kontrollrechnung geprüft. Bei dieser Kontrollrechnung ist das steuerpflichtige Einkommen um die endbesteuerten Kapitalerträge zu erhöhen und davon die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der maßgeblichen Tarifvorschriften zu ermitteln. Die sich daraus ergebende Steuerschuld nach Abzug der KEST wird sodann mit der Steuerschuld ohne Ansatz der abgeholten Kapitalerträge und ohne Anrechnung der darauf entfallenden KEST verglichen. Eine Erstattung erfolgt nur insoweit, als die Steuerschuld ohne Ansatz der abgeholten Kapitalerträge jene Steuerschuld übersteigt, die sich bei Ansatz der Kapitalerträge unter nachfolgender Anrechnung der darauf entfallenden KEST ergibt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Band III, Rz. 6 zu § 97 EStG 1988 u. EB zur Regierungsvorlage, ÖStZ 1992, 326). Dies bedeutet: Sollte die aus der KEST-Kontrollrechnung (mit Kapitalerträgen) resultierende Steuer geringer sein als die der Normalberechnung, wird die Einkommensteuer mit dem Berechnungsergebnis der Kontrollrechnung festgesetzt. Sollte das Ergebnis der Kontrollrechnung höher sein als die Steuer nach der "Normalvariante", dann wird die Kontrollrechnung verworfen.

Die nachstehenden Vergleichsrechnungen 1 und 2 zeigen aufgrund der Einkommensteuerbescheide vom 5. November 2004 (für das Jahr 2000) und 19. Jänner 2005 (für das Jahr 2001) folgendes Resultat (die Beträge für die Jahre in öS):

Rechnung 1

Zeitraum 2000	Kontroll-R.	Normal-R.
---------------	-------------	-----------

Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	0	0
Einkünfte aus Kapitalvermögen	923.650	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	923.650	0
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 1.000	- 1.000
Einkommen	922.650	0
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	347.850	0
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 500	
Einkommensteuer	347.350	0
voller Durchschnittssteuersatz (EST : Einkommen)	37,64 %	0
halber Durchschnittssteuersatz	18,82 %	0
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	0	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	922.700	0
Gesamte Steuerbelastung	173.652,14	0
Pauschbesteuerung nach § 25	0	+ 230.912,50
Steuerschuld	173.652,14	230.912,50

Rechnung 2

Zeitraum 2001	Kontroll-R.	Normal-R.
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	0	0
Einkünfte aus Kapitalvermögen	879.193	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	879.193	0
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 1000	- 1.000
Einkommen	878.193	0
Steuer vor/nach Abzug der Absetzbeträge	325.600	0
Einkommensteuer	325.600	0
voller Durchschnittssteuersatz (EST : Einkommen)	37,08 %	0
halber Durchschnittssteuersatz	18,54 %	0
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	0	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	878.200	0
Gesamte Steuerbelastung	162.818	0
Pauschbesteuerung nach § 95	0	+ 219.798
Steuerschuld	162.818	219.798

Die nachstehenden Vergleichsrechnungen 3 bis 5 zeigen aufgrund der Einkommensteuerbescheide vom 19. Jänner 2005 für die Jahre 2002 und 2003 bzw. vom 21. April 2005 für das Jahr 2004 folgendes Resultat (die Beträge für die Jahre in €):

Rechnung 3

Zeitraum 2002	Kontroll-R.	Normal-R.
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	0	0
Einkünfte aus Kapitalvermögen	92.594,44	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	92.594,44	0
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 75,00	- 75,00

Einkommensteuer	38.006,98	0
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	41,08	0
halber Durchschnittssteuersatz	20,54	0
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	0	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	92.519,44	0
Gesamte Steuerbelastung	19.003,49	0
Pauschbesteuerung nach § 95	0	+ 23.148,61
Steuerschuld	19.003,49	23.148,61

Rechnung 4

Zeitraum 2003	Kontroll-R.	Normal-R.
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	0	0
Einkünfte aus Kapitalvermögen	87.378,00	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	87.378,00	0
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	-75,00	-75,00
Einkommen	87.303,00	0
Einkommensteuer	35.401,80	0
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	40,55	0
halber Durchschnittssteuersatz	20,28	0
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	0	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	20,28	0
Gesamte Steuerbelastung	17.705,05	0
Pauschbesteuerung nach § 95		+ 21.844,50
Steuerschuld	17.705,05	21.844,50

Rechnung 5

Zeitraum 2004	Kontroll-R.	Normal-R.
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	0	0
Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen	96.146,50	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	96.146,50	0
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 75,00	- 0
Einkommen	96.071,50	0
Einkommensteuer	39.786,05	0
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	0	0
halber Durchschnittssteuersatz	20,71	0
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	0	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	96.071,50	0
Begünst. Einkünfte x Hälftesteuersatz		0
Nichtbegünst. Einkünfte x Durchschnittssteuersatz		0
Gesamte Steuerbelastung	19.896,41	0

Pauschbesteuerung nach § 95		+ 24.036,62
Steuerschuld	19.896,41	24.036,62

Daraus geht hervor, dass die Kontrollrechnung jeweils keine höhere Steuerschuld ergibt, als die Normalberechnung.

Da die Bw. Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung erhalten hatte, waren die in Rede stehenden Zuwendungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs.1 Z 7 EStG 1988 leg. cit. anzuerkennen, für die sich der Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt.

Insofern vermochten die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. im Berufungsverfahren eine EU-Rechtswidrigkeit hinsichtlich der in der Berufung angeführten abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht offen zu legen.

Selbst für den Fall, die Privatstiftung wäre im Sinne des Privatstiftungsgesetzes zu deuten, wäre der Berufung Folge zu geben gewesen, weil der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 15. Juli 2004, Rechtssache C-315/02, Lenz, ausgeführt hatte, dass die Art 73 b und 73 d Abs. 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und Art. 58 Abs. 1 und 3 EG) einer Regelung entgegenstehen, die es nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen. Nach dieser Entscheidung widerspricht die Anwendung des normalen Steuersatzes für Kapitalerträge aus Privatstiftungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften (etwa Dänemark) haben, dem Gemeinschaftsrecht, womit sich die vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts als begründet erwiesen.

Da die zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit nach den obigen Ausführungen nicht vorgelegen war, waren die Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben. Dadurch trat das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hatte. Als Folge dieses Umstands ergaben sich die Einkommensteuern für die Streitjahre gemäß den durch die Aufhebungsbescheide außer Kraft getretenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2004.