

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner STB, Mariahilfer Straße 126/24, 1070 Wien, über die Beschwerde gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. März 2013, betreffend Körperschaftsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt Euro - 4.212,00.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen (Tabelle Körperschaftsteuer 2011) und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Aufgrund der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2011 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2011 erlassen. Gegen diesen Bescheid für das Jahr 2011 wurde seitens der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Privatstiftung, das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Begründung laut Beschwerdeschriftsatz:

Im Kalenderjahr 2011 erfolgten Zuwendungen an Begünstigte im Ausmaß von 50.000,00 €. Davon wurden 12.500,00 € Kapitalertragssteuer einbehalten. Diese Kapitalertragssteuer ist anzurechnen.

Im Vorlageantrag wird die Begründung seitens der (vorangehenden) steuerlichen Vertretung wie folgt abgeändert und ergänzend ausgeführt:

1) Zwischensteuer: Im Jahr 2011 betrugen die zwischensteuerpflichtigen Erträge 41.535,89. Die Zuwendung an die Begünstigten betrug 50.000,--. Es ist somit keine Zwischensteuer vorzuschreiben. Ich überreiche Ihnen die Seiten 5 und 7 aus dem Jahresabschluß.

2) deutsche Kapitalertragsteuer: Ich überreiche Ihnen den Bescheid des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern und beantrage die Berücksichtigung der deutschen Kapitalertragsteuer in Höhe von 825,-- (= 15 % von 5.500,--).

Die Berufung wurde vom Finanzamt (FA) mit Beschwerdevereentscheidung (BVE) als unbegründet abgewiesen. Bescheidebegründung:

In der Berufung wird beantragt, die für eine in 2011 getätigte Zuwendung i.H.v. 50.000,- entrichtete Kapitalertragsteuer von 12.500,- anzurechnen. Gem. § 13 KStG i.V.m. § 24 Abs 5 KStG bewirkt eine Zuwendung, für die auch KEST entrichtet ist, je nach Höhe im Vergleich zu den gem. § 13 KStG der Zwischensteuer zu unterziehenden Einkünfte und Erträge, dass eine Zwischensteuer nicht vorgeschrieben wird und ev. eine Gutschrift der Zwischensteuer aus Vorjahren erfolgt. Im bekämpften Bescheid wurde aufgrund der Tatsache, dass die Zuwendung die steuerpflichtigen Einkünfte und Erträge übersteigt, die Gutschrift der ZWIST aus Vorjahren zur Gänze i.H.v. 2.315,77 gem § 24 Abs 5 KStG zu Recht vorgenommen. Eine Unrichtigkeit des Bescheides ist nicht gegeben, weshalb die Berufung als unbegründet abgewiesen wird.

Im Vorlagebericht an das BFG beantragt das FA die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Beschwerdevereentscheidung. Im Erstbescheid seien bereits die kompletten anrechenbaren Zwischensteuern gutgeschrieben worden. Auf den zweiten Punkt im Vorlageantrag der Berücksichtigung einer deutschen Kapitalertragsteuer in Höhe von Euro 825,00 (15 % von 5.500,00) wurde im Vorlagebericht vom FA nicht eingegangen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 10 Abs. 1 KStG 1988 (Befreiung für Beteiligungserträge) **lautet:**

§ 10. (1) 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 und Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes.*
- 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.*
- 5. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S. 6) erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.*
- 6. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.*
- 7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.*

§ 13 Abs. 2 und 3 KStG in der maßgeblichen Fassung lautet (§ 13 KStG-Sondervorschriften für Privatstiftungen):

(2) Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4, 5 oder 7 vorliegt. § 10 Abs. 6 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:

1. In- und ausländische Kapitalerträge aus

- Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988),

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, einschließlich der aus Zinsen oder Substanzgewinnen bestehenden gemäß § 40 Abs. 1 Z 1 des Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltenden Beträge, ausgenommen Anteilsrechte an ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, die bei ihrer Begebung weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 einschließlich der § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltenden Beträge, wenn diese Forderungswertpapiere sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden, jedenfalls aber soweit sie aus Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 und § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 jeweils des Einkommensteuergesetzes 1988 bestehen, Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, mit Ausnahme von durchgeleiteten Einkünften im Sinne des § 10 und von durchgeleiteten Erträgen nicht öffentlich angebotener Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes,

- Forderungswertpapieren im Sinne des § 97 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988,

- Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 4 Z 1, 2 und 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit diese zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 gehören, oder Substanzgewinne im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 vorliegen, die als Einkünfte gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 gelten. Diese Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen.

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewendet wird.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 2) von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt.

§ 22 KStG in der anzuwendenden Fassung lautet:

22. (1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.

(2) Die Körperschaftsteuer beträgt 25% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

(3) Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Im Rahmen einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 ist der Zuschlag von der jeweiligen Mitglieds Körperschaft zu entrichten.

§ 24 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der maßgeblichen Fassung lautet:

(5) 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:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.

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.

4. Erfolgt nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Entlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, gilt die Gutschrift im Sinne der Z 3 als zu Unrecht erfolgt.

5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

Für Privatstiftung gilt ein abweichendes Besteuerungskonzept. Nach dem für Privatstiftungen geltenden Besteuerungskonzept erfolgt die laufende Besteuerung der Einkünfte der Privatstiftung u.a. nebst der Ausgangsbesteuerung bei der Zuwendung von Stiftungsvermögen an Begünstigte (vgl. Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 19, S. 1105).

Als Körperschaft des privaten Rechts hat die Privatstiftung nach § 13 Abs. 1 KStG für jede betriebliche und außerbetriebliche steuerpflichtige Einkunftsquelle eine gesonderte Einkünfteermittlung durchzuführen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 74, S. 1115).

Darüber hinaus nimmt § 13 Abs. 3 KStG bestimmte taxativ aufgezählte Einkünfte bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen, die im außerbetrieblichen Bereich erzielt werden, von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwirft diese einer gesonderten Körperschaftsteuer bzw. Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG iHv 25% (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 150, S. 1130).

Die Zwischensteuer ist daher getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung). Die "normale" Körperschaftsteuer (für laufende Einkünfte der Privatstiftung) und die Zwischensteuer (für taxativ aufgezählte Kapitalerträge) werden zusammen in einem Bescheid festgesetzt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 155, S. 1131).

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde die Zwischenbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung gemäß § 22 Abs 2 iHv 12,5% eingeführt, die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/11 (ab der Veranlagung 2011), auf 25% angehoben und eine Vorabbesteuerung späterer Zuwendungen der Privatstiftung an den Begünstigten darstellt (vgl. Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch, Rz. 12/92a, S. 211).

Damit wurde eine Vorabbesteuerung späterer Zuwendungen insoweit eingeführt, als die Zwischensteuer auf die Besteuerung der Zuwendungen an den Begünstigten angerechnet oder unter bestimmten Voraussetzungen im Wege der Veranlagung wiederum gutgeschrieben wird (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 13, Rz. 6).

Demgemäß unterbleibt die Einhebung der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG an Begünstigte getätigt wurden, davon KESt einbehalten wurde und keine Entlastung von der KESt aufgrund eines DBA oder nach § 240 Abs. 3 BAO erfolgt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG; § 13, Rz. 156). Die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer wird somit um die KESt-pflichtigen Zuwendungen reduziert (vgl. Metzler in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 13, Rz. 177).

Anmerkung für spätere Jahre: Mit der Neufassung von § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG 1988 mit BGBl I 163/2015 wurde das für Privatstiftungen geltende Zwischenbesteuerungskonzept dem Grunde nach beibehalten und eine Änderung nur insoweit vorgenommen, als bei Zuwendungen von Privatstiftungen eine teilweise Entlastung von der KESt erfolgte und die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben sollte (vgl. 896 der Beilagen XXV. GP).

Ungeachtet des Umstandes, dass es sich bei der Zwischensteuer um eine vorweg genommene Besteuerung für spätere Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten handelt, ist die

Zwischensteuer als (Sonder-)Körperschaftsteuer der Privatstiftung und nicht als Vorauszahlung der KEST für die Zuwendungen an die Begünstigten zu verstehen.

Die Zwischensteuer ist eine Vorabsteuer. Dies bedeutet, dass die Zwischensteuer auf die KEST iZm den Zuwendungen an die Begünstigten angerechnet wird. Die Anrechnung der Zwischensteuer kann einerseits im Jahr des Zuflusses der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte erfolgen. In diesem Fall unterbleibt die Zwischenbesteuerung insoweit, als im Jahr des Zuflusses der zwischensteuerpflichtigen Erträge KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG erfolgen. Andererseits kann die Entlastung von der Zwischensteuer in späteren Perioden im Rahmen einer Gutschrift von Zwischensteuer durchgeführt werden, wenn zu einem späteren Zeitpunkt KEST-pflichtige Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG erfolgen, die höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte. Tätigt eine Privatstiftung im Veranlagungsjahr KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte, die höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, für welche die Privatstiftung KEST einbehalten und abgeführt hat und wurde die KEST betreffend die Zuwendungen nicht aufgrund eines DBA durch einen ausländischen Begünstigten rückgefordert, ist die in Vorjahren entrichtete Zwischensteuer gutzuschreiben. Die Gutschrift an Zwischensteuer bemisst sich nach dem Differenzbetrag zwischen den getätigten Zuwendungen und den zwischensteuerpflichtigen Einkünften. Die Höhe der Zwischensteuergutschrift ist durch die Summe der in den Vorjahren angefallenen Zwischensteuer, die bereits veranlagt und entrichtet sein muss, begrenzt. Über die Zwischensteuerbeträge ist ein steuerliches Evidenzkonto iSd § 24 Abs 5 Z 5 zu führen. Dies ist die formale Voraussetzung für die Gutschrift der Zwischensteuer (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, 2011, zu § 24 Abs. 5 KStG - Gutschrift Zwischensteuer)

In der vorliegenden Streitsache wurde aufgrund der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2011 und der dort vorgenommenen Eintragungen ein grundsätzlich antragsgemäßer Körperschaftsteuerbescheid 2011 erlassen:

Auf Basis der unter KZ 646 erklärten Kapitalerträge wurde die Körperschaftsteuer mit dem Satz von 25 % der Einkünfte aus Kapitalvermögen errechnet. Die Zwischensteuer gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988 des Vorjahres (Euro 2.315,77, vgl. Körperschaftsteuerbescheid 2010) wurde aufgrund der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 6 EStG (vgl. KZ 702 in Höhe von Euro 50.000,00) und mangels erklärter Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 KStG von der errechneten Körperschaftssteuer in voller Höhe als Gutschrift berücksichtigt (negatives Vorzeichen). Eine eigene Zwischensteuer für 2011 wurde somit nicht vorgeschrieben. Zusätzlich wurde die beantragte Kapitalertragsteuer in Höhe von Euro 2.096,25 der inländischen Beteiligungserträge als Gutschrift abgezogen (vgl. KZ 830 und KZ 845; Anmerkung: Unter KZ 831 wurden von der Bf. die steuerbefreiten ausländischen Beteiligungserträge in Höhe von Euro 5.500,00 angegeben). Somit wurde als Endergebnis eine

festgesetzte Körperschaftsteuer von Euro 5.972,00 errechnet und als Abgabennachforderung vorgeschrieben.

Punkt 1) Thematik Zwischensteuer

Nachdem keine Zwischensteuer für 2011 vorgeschrieben wurde und eine Gutschrift abgezogen wurde, wären Vorbringen und Anträge der steuerlichen Vertretung in Beschwerdeschrift und Vorlageantrag nur beschränkt verständlich (Antrag keine Zwischensteuer anzusetzen obwohl vom FA keine Zwischensteuer angesetzt wurde). Insofern wäre den Ausführungen in der Beschwerde vorentscheidung des FA in der Beschwerde in rechtsdarstellend-theoretischer Hinsicht zuzustimmen (vgl. BVE-Begründung, wie obenstehend).

Aber: Betrachtet man die vorgenommenen Eintragungen/Nichteintragungen in der Körperschaftsteuererklärung 2011, wie auch die Eintragungen/Nichteintragungen bei den eingereichten Steuererklärungen der Folgejahre samt den Folgeverfahren mit dem FA, ergibt sich das Bild unkorrekter bzw. unvollständiger Steuererklärungen. Es kam insbesondere aufgrund unkorrekt bzw. unvollständig ausgefüllten Körperschaftsteuererklärungen sowie aufgrund von Folgeanträgen der Bf. in den Jahre 2012, 2015, 2016 und 2017 zu Bescheidaufhebungen (trotz meist antragsgemäßer Veranlagungen) samt der Erlassung anschließender neuen Körperschaftsteuerbescheide und/oder zu Vorhalteverfahren samt vom FA abgeänderter Erklärungsansätzen. Bescheidbegründung 2012 - diverse KZ wie KZ 708, KZ 837, KZ 710, wurden vom FA abgeändert; Veranlagungsjahr 2015 – KZ 702 Zuwendungen nicht eingetragen; Veranlagungsjahr 2017- Inländische samt ausländischer KESt im neuerlassenen Bescheid 2017 als „einbehaltenen Steuerbeträge“ „angerechnet“, aber kein ersichtlicher Ausweis von allfälligen steuerbefreiten oder steuerpflichtigen ausländischen Beteiligungserträge in der Erklärung 2017; Veranlagungsjahr 2015 - angeführte Beträge laut Beiblatt der steuerlichen Vertretung stimmten nicht mit in der Erklärung tatsächlichen eingetragenen Beträgen überein (vgl. Vorhalt FA zu K 2015 - Beträge der Beteiligungserträge KZ 831 stimmen nicht); Veranlagungsjahr 2016 – angegebener Steuersatz KESt (KZ 845 in Verbindung mit KZ 830) laut Beiblatt der steuerlichen Vertretung entspricht rechnerisch nicht dem Betrag.

Das BFG geht davon aus, dass auch die Körperschaftsteuererklärung 2011 unkorrekt und unvollständig ausgefüllt wurde. Aus dem Jahresabschluss 2011 (Seite 7) geht hervor, dass die Bemessungsgrundlage (Bankzinserträge, festverzinsliche Wertpapiere, etc.) für die Zwischensteuer 2011 Euro 41.535,89 wären. Allerdings wurden in der Körperschaftsteuererklärung 2011 bei den Sondervorschriften für Privatstiftungen unter dem Punkt 11.2 (Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG) keinerlei inländische oder ausländische Einkünfte eingetragen (damalige KZ 710, 711, etc.). Dafür findet sich jener Betrag von Euro 41.535,89 unter der KZ 646 (nur für eine Anrechnung auszufüllende endbesteuerungsfähige Kapitalerträge) wider. Unter Punkt 3 (Einkünfte aus Kapitalvermögen)

wurde vergleichsweise keine andere Position ausgefüllt, auch nicht die zu KZ 646 gehörige KZ 647.

Die Zwischensteuer ist getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung, vgl. auch die obenstehenden Darstellungen). Die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG in Verbindung mit § 13 KStG unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG an Begünstigte getätigt wurden und davon KESt einbehalten wurde.

Unkorrekte/fehlende Eintragungen werden vom BFG korrigiert/berücksichtigt. KZ 646 (Euro 41.535,89) wird gestrichen (Einkünfte aus Kapitalvermögen somit Euro 0,00). Die Bemessungsgrundlage (Summe der aufgelisteten Bankzinserträge, festverzinsliche Wertpapiere, etc.) für die Zwischensteuer 2011 soll laut Jahresabschluss (Seite 7) Euro 41.535,89 betragen (Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 KStG). Bei der Summe liegt allerdings ein Fehler im Jahresabschluss vor (Summe tatsächlich Euro 41.536,89, richtig aber im Evidenzkonto ausgewiesen, unrichtig im Vorlageantrag der Bf.). Als Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer werden jene korrigierten Euro 41.536,89 angesetzt. Als Zuwendungen, von der KESt und abgeführt einbehalten wurden, wurden unter KZ 702 von der Bf. Euro 50.000,00 angegeben. Die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ist um die KESt-pflichtigen Zuwendungen zu reduzieren. Es fällt somit für 2011 keine Zwischensteuer an (Zuwendungen höher).

Allerdings ergibt sich eine Gutschrift nach § 24 Abs. 5 KStG: Die Zuwendungen 2011 übersteigen die Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 KStG um Euro - 8.463,11 (Euro 41.536,89 abzüglich Euro 50.000,00). Die Gutschrift an Zwischensteuer bemisst sich nach dem Differenzbetrag zwischen den getätigten Zuwendungen und den zwischensteuerpflichtigen Einkünften. Die Höhe der Zwischensteuergutschrift ist andererseits durch die Summe der in den Vorjahren angefallenen Zwischensteuer, die bereits veranlagt und entrichtet sein muss, begrenzt (Zwischensteuer 2010, Euro 2.315,77).

Über die Zwischensteuerbeträge ist ein steuerliches, gegliedertes Evidenzkonto iSd § 24 Abs. 5 Z 5 zu führen. Dies ist die formale Voraussetzung für die Gutschrift der Zwischensteuer. Ein solches Evidenzkonto, beginnend mit 2010, wurde von der steuerlichen Vertretung vorgelegt. Dieses zeigt für 2011 bei einer Bemessungsgrundlage von jenen obigen Euro - 8.463,11 eine Gutschrift nach § 24 Abs. 5 KStG von Euro 2.115,77 (25 %).

2010 ergab sich laut Bescheid eine (höhere) Zwischensteuer von Euro 2.315,77 (ident mit Evidenzkonto). Die Gutschrift von Euro 2.115,77 laut Evidenzkonto war daher nach § 24 Abs. 5 KStG für 2011 anzusetzen.

Punkt 2) Thematik Quellensteuer

Im Vorlageantrag wird seitens der Bf. zusätzlich die Berücksichtigung einer deutschen Kapitalertragsteuer in Höhe von 825,00 (15 % von 5.500,00) beantragt. Vom FA wird im Vorlagebericht nicht auf diesen Punkt eingegangen. Nicht erläutert wird durch die Bf. im Vorlageantrag, um welche Art von Erträgen es sich hierbei handelt.

Bei der Thematik Quellensteuer im Falle von Privatstiftungen ist insbesondere zu unterscheiden, ob es sich um Quellensteuern in Verbindung mit Zwischensteuern oder um Quellensteuern in Verbindung Beteiligungserträge handelt. Bei den Beteiligungserträgen ist insbesondere zu unterscheiden ob es sich um steuerfreie inländische Beteiligungserträge oder um steuerfreie ausländische Beteiligungserträge oder um Sonderfälle von steuerpflichtigen ausländischen Beteiligungserträgen handelt.

Laut Bescheid des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern/Bonn ist ersichtlich, dass bei Erträgen von Euro 5.500,00 von der beantragten Erstattung von Euro 1.450,63 unter Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen Euro 625,63 erstattet wurden (Euro 550,00 KapSt + Euro 75,63 Solidaritätszuschlag). Differenz somit 825,00 (entspricht 15 %). Eine WP-KN und die Bezeichnung „BASF11“ ist ersichtlich. Aus den Erläuterungen der steuerlichen Vertretung zum Folgeveranlagungsjahr 2012 geht hervor, dass es sich um Dividenden ausländischer Aktien (BASF) handeln muss.

In der Steuererklärung 2011 werden unter den steuerfreien Beteiligungserträgen gemäß § 13 Abs. 2 iVm § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 jene Euro 5.500,00 angeführt (KZ 831, somit ausländische steuerfreie Beteiligungserträge).

Vorgangsweise bei Bezug von Erträgen aus dem Ausland von einem österreichischen Anteilinhaber nach Doppelbesteuerungsabkommen: Im Fall von Kapitalerträgen wird nach den Regeln des OECD-Musterabkommens in der Regel dem Ansässigkeitsstaat des Anteilinhabers das Besteuerungsrecht zugeteilt, somit Österreich. Dem Quellenstaat wird in der Regel nur bei Dividenden meist das Recht zugestanden, eine Quellensteuer bestimmten Ausmaßes zu erheben, welche auf die österreichische ESt oder KSt anzurechnen ist. Dies ist ebenso im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich der Fall (vgl. Artikel 10 des DBA zu Dividenden, Ausmaß von 5% bzw. 15 % des Bruttobetrag der Dividenden).

Ergibt sich in Österreich aber keine Besteuerung, weil der Ertrag steuerfrei gestellt oder mit anderen negativen Einkünften verrechnet worden ist, erfolgt auch keine Anrechnung. In diesem Fall beträgt der Anrechnungshöchstbetrag null. Die ausländische anrechenbare Quellensteuer bleibt als effektive Steuerbelastung hängen. Grundsätzlich kann daher nur bei in Österreich steuerpflichtigen Dividenden eine Anrechnung von Quellensteuer erfolgen (vgl. Marschner: Investmentfonds in Fallbeispielen, 3. Auflage 2017, 5. Die Behandlung ausländischer Quellensteuer in Österreich).

Fließen Privatstiftungen Beteiligungserträge zu, gelten folgende Regelungen: § 10 Abs. 1 KStG 1988 sieht in den Z 1 bis 4 eine Steuerbefreiung für verschiedene Formen von Beteiligungserträgen aus inländischen Quellen vor (insbesondere für Gewinnanteile aus inländischen Kapitalgesellschaften). Wurde für diese inländischen Beteiligungserträge KEST einbehalten, kann eine Anrechnung im Wege der Veranlagung durch Eintragung der anzurechnenden KEST in Kennzahl 845 erfolgen. Dies ist im vorliegenden Falle auch erfolgt.

Steuerfreie ausländische Beteiligungserträge gemäß § 13 Abs. 2 iVm § 10 Abs. 1 Z 5, 6 und 7 waren im Jahr 2011 unter den KZ 831 und KZ 832 einzutragen (12.1.b und c). Anzumerken ist, dass nach Ansicht des BFG die Ausfüllhilfen zu den Körperschaftsteuererklärungen in Bezug auf KZ 831 und KZ 832 missverständlich waren. Erst mit dem Veranlagungsjahr 2019 wurden steuerfreie ausländische Beteiligungserträgen nach § 13 Abs. 2 iVm § 10 Abs. 1 Z 5, 6 und 7 unter der gemeinsamen KZ 831 zusammengefasst.

Ein Feld für eine anzurechnende Quellensteuer ist bei den steuerfreien ausländischen Beteiligungserträgen im Körperschaftsteuererklärungsformular im Falle der Sondervorschriften für Privatstiftungen nicht vorgesehen.

Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind nur mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4, 5 oder 7 vorliegt. § 10 Abs. 6 ist sinngemäß anzuwenden. Steuerpflichtige ausländische Beteiligungserträge der Anwendungsfälle des § 10 Abs. 4 und 5 KStG waren im Jahr 2011 vergleichsweise bei den Sondervorschriften für Privatstiftungen unter 12.1.d und e einzutragen. Felder für anzurechnende Quellensteuern sind in diesen Fällen vorgesehen (zur Anrechnung siehe § 10 Abs. 6 KStG).

Die Befreiungsbestimmungen nach § 10 Abs. 1 Z 5 und Z 6 gelten somit vorbehaltlich des Besteuerungsvorbehaltes gem. § 10 Abs. 5 KStG. Dividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind nach § 10 Abs. 1 Z 7 vorbehaltlich der Missbrauchsbestimmung gem. § 10 Abs. 4 befreit. Für Zwecke der Feststellung, ob insbesondere ein Fall des Besteuerungsvorbehaltes gem. § 10 Abs. 5 gegeben ist, hat die Privatstiftung die Beilage K 12 mit der KSt-Erklärung an das Finanzamt zu übermitteln. Im Rahmen des Formulars K 12 ist die genaue Bezeichnung und Anschrift der ausschüttenden Gesellschaft, die Angabe des Beteiligungsausmaßes oder die Anzahl der gehaltenen Aktien sowie eine Erklärung, ob ein Besteuerungsvorbehalt gem. § 10 Abs. 5 vorliegt, von der Privatstiftung für jeden erzielten Dividendenbetrag anzugeben (vgl. Bergmann/Bieber, KÖSt-Update-Kommentar 2015, zu § 13 KStG, Sondervorschriften für Privatstiftungen, 2. Ausländische Beteiligungserträge). Eine solche Beilage K 12 der Bf. liegt dem BFG nicht vor.

Die Privatstiftung ist nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 mit ausländischen EU/EWR Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 sowie mit Beteiligungserträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 befreit. Das BFG

geht davon aus, dass es sich jenen Euro 5.500,00 um ausländische steuerbefreite Beteiligungserträge handelt (Aktiendividenden BASF). Steuerpflichtige Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 4 oder 5 liegen nicht vor und wurden von der Bf. auch in der Erklärung nicht angegeben. Ergibt sich in Österreich aber keine Besteuerung, weil der Ertrag steuerfrei gestellt oder mit anderen negativen Einkünften verrechnet worden ist, erfolgt auch keine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer.

Das BFG teilt somit diesbezüglich vergleichsweise die Rechtsansicht/Begründung des Finanzamtes des Folgeveranlagungsjahres 2012 (keine Anrechnung ausländischer Steuern bei ausländischen beteiligungsertragsbefreiten Gewinnen). In diesem Jahr 2012 wurde von der Bf. versucht, die Quellensteuer (Euro 937,50) aus den Dividenden (BASF) bei den Sondervorschriften für steuerpflichtige Beteiligungserträge unter 12.1.d (steuerpflichtige Beteiligungserträge) geltend zu machen, ohne dass solche steuerpflichtigen Beteiligungserträge erklärt wurden. Die zugehörigen BASF-Dividenden selbst wurden von der Bf., wie auch im Streitjahr 2011, im Jahr 2012 unter den ausländischen steuerbefreiten Beteiligungserträgen ausgewiesen (12.1.b).

Bemerkungen zum Veranlagungsjahr 2017: Sofern ein identer Sachverhalt vorliegen sollte, wird die Berücksichtigung des FA von ausländischer Quellensteuer vom BFG nicht geteilt (neuer Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 25.3.2019, hier aber keine konkrete inhaltliche Begründung des FA, hier u.a. auch wieder deutsche Kapitalertragsteuer ohne Angabe um welche Art von Erträgen es sich hierbei handelt): Inländische samt ausländischer KEST im neuerlassenen Bescheid 2017 wurden als „einbehaltene Steuerbeträge“ bei einem Einkommen von 0,00 „angerechnet“. Es erfolgte keinerlei ersichtlicher Ausweis von allfälligen steuerbefreiten oder steuerpflichtigen ausländischen Beteiligungserträgen in der Erklärung 2017.

Im vorliegenden Beschwerdefall für 2011 ergibt sich ein Einkommen von Euro 0,00 (vgl. untenstehende Berechnung). Eine Anrechnung der Quellensteuer ist auch aus diesem Grunde nicht möglich. Bei fehlender Steuerbelastung im Jahr der Erfassung der ausländischen Einkünfte kann in Österreich keine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen (vgl. VwGH vom 27.11.2014, 2012/15/0002). Anzumerken ist, dass das BFG mit Erkenntnis vom 12. März 2020, GZ. RV/7105183/2016, selbst im Falle von Quellensteuern im Zusammenhang mit Zwischensteuern (Quellensteuern aus Investmentfonds) einer Privatstiftung die Auffassung vertritt, dass für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern in Bezug auf den anzuwendenden Anrechnungshöchstbetrages mangels Festsetzung einer laufenden Körperschaftsteuer sowie mangels Festsetzung einer Zwischensteuer kein Raum verbleibt.

In diesem Punkt war der Bf. somit nicht zu folgen.

Zum Spruchpunkt Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Solche Rechtsfragen liegen nicht vor. Die Ursachen der Streitpunkte in der vorliegenden Sache liegen in einer unkorrekten und unvollständigen Steuererklärung samt Ausfüllproblemen in Bezug auf die Anwendung von Sondervorschriften für Privatstiftungen (§ 13 KStG). Eine (ordentliche) Revision ist nicht zulässig.

Körperschaftsteuer 2011	Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer vom Einkommen	0,00
Zwischensteuer 2011	0,00
Gutschrift Zwischensteuer	<u>-2.115,77</u>
Körperschaftsteuer	-2.115,77
Einbehaltene Steuerbeträge (laut Bescheid)	-2.096,25
Rundung nach § 39 Abs. 3 EStG	<u>0,02</u>
festgesetzte Körperschaftsteuer	- 4.212,00

Wien, am 30. Juni 2020