

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch LeitnerLeitner Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hellbrunner Straße 7, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. November 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2014, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

### **I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.**

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### **I. Verfahrensgang**

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf) ist eine österreichische Privatstiftung, deren Begünstigte in der Schweiz ansässig ist.

Im Jahr 2014 erfolgten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten iHv € 222.677,25.

Am 09.06.2016 erging der Körperschaftsteuerbescheid für das 2014, mit dem dem Begehren der Bf auf Anrechnung der Zwischensteuer für Zuwendungen an die in der Schweiz ansässige Begünstigte zwar inhaltlich nicht stattgegeben, die Gutschrift aber dennoch gewährt wurde.

Die Bf brachte mit Schriftsatz vom 14.10.2016 Beschwerde gegen den Bescheid vom 09.06.2016 ein und führte zur Begründung zusammengefasst aus, dass nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstieße und daher unionsrechtswidrig wäre. Die Neuregelung des § 13 Abs 3 und des § 24 Abs 5 KStG durch das AbgÄG 2015 entspräche nicht der Rechtsprechung des EuGH. Die Unionsrechtswidrigkeit bestände daher weiterhin.

Gleichzeitig beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Bescheid vom 04.11.2016 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 09.06.2016 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) auf und erließ zeitgleich einen neuen Sachbescheid, mit dem eine Reduktion der Zwischensteuerbemessungsgrundlage um die oa Zuwendungen nicht erfolgte und damit eine vollständige Entlastung von der Zwischensteuer im Ausmaß der getätigten Zuwendungen nicht gewährt wurde. Zur Begründung wurde auf § 13 Abs 3 KStG 1988 idF des AbgÄG 2015 hingewiesen und ausgeführt, dass für die Zuwendungen keine KEST einbehalten worden wäre (gänzliche Entlastung aufgrund DBA-Schweiz).

Mit Vorlagebericht vom 07.11.2016 wurde die Beschwerde der Bf vom 14.10.2016 ohne Erlassen einer Beschwerdeverentscheidung dem BFG vorgelegt.

Am 05.12.2016 wurde zur Beschwerde vom 14.10.2016 die Beschwerde der Bf vom 24.11.2016 betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 04.11.2016 als ergänzender Schriftsatz beim BFG nachgereicht.

Mit Schreiben vom 03.01.2024 zog die Bf die in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine Privatstiftung mit Sitz in \*\*\*Ort\*\*\*.

Die Bf hatte im Jahr 2014 folgende, für die Berechnung der Zwischensteuer gemäß § 13 Abs 3 KStG relevante, Einkünfte:

	2014
Inländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	23.738,08 €
Ausländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	21.320,32 €
Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit b und c KStG	13.231,56 €

Im Jahr 2014 erfolgten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässige Begünstigte in der Höhe von insgesamt Euro 222.677,25.

Mit Schreiben vom 03.01.2024 zog die Bf die in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

## 2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

## 3. Rechtsvorschriften

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß **§ 253 Bundesabgabenordnung (BAO)** die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Gemäß **§ 299 Abs 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach **§ 299 Abs 2 BAO** ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß **§ 5 Z 11 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG)** sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 oder 7 fallen, nach Maßgabe des § 13 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

Gemäß **§ 7 Abs 1 KStG 1988** ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das die unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach **§ 7 Abs 2 KStG 1988** der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der

Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß **§ 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG 1988** sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs 3 fallen, Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs 2 gesondert zu versteuern, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 handelt und diese nicht in § 27a Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

**§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG 1988 idF (BGBl I Nr. 22/2012) vor dem AbgÄG 2015** lautete:

„Die Besteuerung (§ 22 Abs 2) unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 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“.

**§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG 1988 idF (BGBl I Nr. 163/2015), gültig ab 01.01.2016 und auf alle offenen Verfahren anzuwenden (§ 26c Z 58 KStG), lautet:**

„Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.“

Nach **§ 22 Abs 2 KStG 1988** beträgt die Körperschaftsteuer 25% für nach § 13 Abs 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

Gemäß **§ 24 Abs 5 KStG 1988** ist Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des § 13 Abs 3 und 4 entfällt, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in 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 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen
- der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und
  - der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.
- b) Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß lit a insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

Nach **§ 26c Z 58 KStG 1988** treten die §§ 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 Z 3 und Z 4 KStG, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. I 163/2015, mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

Gemäß **§ 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988** gelten auch als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs 2 Zuwendungen jeder Art:

- von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,
- von Belegschaftsbeteiligungsstiftungen im Sinne des § 4 d Abs 3 bis zu einem Betrag von 4 500 Euro jährlich, sowie
- von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, 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 wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Nach **Artikel 63 Abs 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)** sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Nach **Artikel 21 Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz (DBA-Schweiz)** dürfen die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

## 4. Erwägungen

### Vorerst ist festzustellen:

Mit Aufhebungsbescheid vom 04.11.2016 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 09.06.2016 von Amts wegen gem. § 299 BAO aufgehoben und durch einen neuen Sachbescheid vom 04.11.2016 ersetzt.

Gemäß § 253 BAO wird die Beschwerde der Bf vom 14.10.2016 durch die amtswegige Aufhebung des bekämpften Bescheides nicht unzulässig, sondern gilt sie weiterhin als Beschwerde gegen den an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden neuen Sachbescheid. Die von der Partei gegen den nachträglich geänderten Bescheid vom 04.11.2016 eingebrachte Beschwerde vom 24.11.2016, die dem BFG am 05.12.2016 durch das FA nachgereicht bzw. vorgelegt wurde, gilt nach der Judikatur (zB VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085, RV/5100456/2023) nur mehr als ergänzender Schriftsatz zum ursprünglichen Rechtsmittel.

### Ursprüngliches Konzept der Besteuerung von Privatstiftungen

Im Besteuerungsregime der Privatstiftung waren Erträge aus Kapitalforderungen ursprünglich steuerfrei und wurden somit nur einmal - nämlich bei deren Zuwendung an den Begünstigten im Rahmen des KEST-Einbehaltes - der Besteuerung unterzogen. Demnach flossen der Privatstiftung Kapital- und Beteiligungserträge ohne jeden Steuerabzug zu, sodass diese Erträge erst bei der (späteren) Zuwendung an einen Zuwendungsempfänger einem KEST-Abzug unterzogen wurden. Im Falle von langfristig thesaurierten steuerfrei gestellten Kapitalerträgen konnten somit Steuerstundungseffekte erzielt werden (vgl. *Schuchter-Mang* in Achatz/Kirchmayr, KStG<sup>3</sup>, § 13 Rz 147)

### § 13 Abs 3 KStG idF vor dem AbgÄG 2015, BGBl I Nr. 22/2012:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I Nr 2000/142) wurde die Zwischenbesteuerung von Kapital- und Beteiligungserträgen eingeführt. Der Steuerstundungseffekt wurde somit gemindert. Eine 12,5%ige Vorabsteuer auf Ebene der Privatstiftung wurde eingeführt, die auf die Besteuerung der Zuwendung an die Begünstigten angerechnet oder unter bestimmten Voraussetzungen der Privatstiftung im Wege der Veranlagung wieder gutgeschrieben wurde (*Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG<sup>3</sup>, § 13 Rz 6). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/11, ab der Veranlagung 2011) wurde der Steuersatz auf 25% angehoben.

Die Zwischensteuer ist 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 (*Schuchter-Mang* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Rz 155).

Die Zwischensteuer wird grundsätzlich auf die KEST, die auf Zuwendungen an Begünstigte erhoben wird, angerechnet. Im Ergebnis sollen damit die der Zwischensteuer unterliegenden

Einkünfte einmalig einer 25%igen Steuer unterworfen werden.

Die Anrechnung der Zuwendungen auf die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer wurde jedoch nur dann gewährt, wenn die Zuwendung der KEST unterlag und keine Entlastung aufgrund eines DBA oder nach § 240 BAO erfolgte. Erfolgte eine Entlastung der Zuwendung von der KEST gemäß DBA, so kam es weder zu einer Anrechnung noch zu einer Gutschrift. Im reinen Inlandsfall fällt idR KEST an, sodass eine Zwischensteuerentlastung regelmäßig erfolgte.

### **Urteil des EuGH vom 17.09.2015, C-589/13 (F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt)**

Nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) verstößt die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und ist daher unionsrechtswidrig.

Die Anwendung der Rechtsprechung des EuGH ist zeitlich unbeschränkt und wirkt für alle offenen Veranlagungen.

Die in Art 56 EG (Art 63 AEUV) geregelte Kapitalverkehrsfreiheit ist auch gegenüber Drittstaaten - wie im vorliegenden Fall der Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Begünstigten - anzuwenden.

### **§ 13 Abs 3 KStG idF nach dem AbgÄG 2015**

Der Gesetzgeber hat auf die o.a. Rechtsprechung des EuGH im Rahmen des AbgÄG 2015 (BGBl I 163/2015) reagiert und die Bestimmungen der § 13 Abs 3 sowie § 24 Abs 5 KStG angepasst (EB zu RV AbgÄG 2015, BlgNR 896, 25. GP).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015) wurde u.a. der § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG neu gefasst, wodurch die Möglichkeit des Unterbleibens der Zwischenbesteuerung an neue Voraussetzungen geknüpft wurde.

§ 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015 lautet: „Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.“

Gem § 26c Z 58 KStG sind die Bestimmungen der § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015 am 01.01.2016 in Kraft getreten und auf alle offenen Veranlagungsfälle anzuwenden.

## **Vereinbarkeit der Neufassung des § 13 Abs 3 KStG letzter Absatz durch das AbgÄG 2015 mit der Rechtsprechung des EuGH**

Strittig ist somit inwieweit das derzeitige Zwischenbesteuerungskonzept des § 13 Abs 3 iVm § 24 Abs 5 KStG mit der Rechtsprechung des EuGH vereinbar ist bzw ob – wie schon vor dem AbgÄG 2015 – ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.

Wie bisher wird in § 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015 der „Einkünfteüberhang“ geregelt, sollten die der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte die Zuwendungen nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG übersteigen. Ergänzend befasst sich § 24 Abs 5 KStG unverändert mit dem „Zuwendungsüberhang“ in Form von Zwischensteuergutschriften.

Mit dem neuen § 13 Abs 3 KStG wurde die Berechnungsmethode geändert, um eine (teilweise) Reduktion der KEST berücksichtigen zu können.

Das DBA-Schweiz ist ein nach dem OECD-Musterabkommen gestaltetes DBA. Das Besteuerungsrecht steht daher nach Art 21 zur Gänze dem Ansässigkeitsstaat (Schweiz) zu. Eine Anrechnung der Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten auf die Zwischensteuer wäre daher grundsätzlich nach § 13 Abs 3 KStG in der geltenden Fassung ausgeschlossen.

Im Zuge der Änderung des § 13 Abs 3 KStG durch das AbgÄG 2015 können nunmehr auch Zuwendungen, die teilweise von der KEST entlastet sind, bei der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer in Abzug gebracht werden. Dies betrifft jedoch nur vom OECD-MA abweichende DBA, weil das OECD-MA in Art 21 dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Durch das Abstellen auf eine endgültige KEST-Belastung im AbgÄG 2015 werden daher eine überwiegende Anzahl der österreichischen DBA-Partnerstaaten, darunter auch die Schweiz, weiterhin nicht erfasst (vgl *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016, 34; *Stangl* in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 136ff). Somit werden österreichische Privatstiftungen bezüglich ihres Rechts auf sofortige Ermäßigung der Zwischensteuer auch weiterhin unterschiedlich behandelt, je nach Ansässigkeit der Begünstigten (vgl Rz 42 EuGH 17.09.2015, C-589/2013). Da Zuwendungen einer inländischen Privatstiftung an inländische Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können - was bei einer überwiegenden Anzahl von Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigten (ua. der Schweiz) weiterhin nicht der Fall ist - verfügt diese Stiftung dauerhaft über höhere finanzielle Mittel. Dies stellt eine Ungleichbehandlung und eine Situation dar, die unter den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr fällt, der durch Art 56 Abs 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist (vgl Rz 45 EuGH 17.09.2015, C-589/2013).



Zum Begriff „Kapitalverkehr“ führte der EuGH in seiner Entscheidung vom 17.09.2015 aus, dass nicht nur die Einbringung des Stiftungsvermögens in die Stiftung bei deren Gründung durch den Stifter, sondern auch die späteren Auszahlungen dieses Vermögens an die Begünstigten unter den Begriff „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art 56 Abs 1 EG (nunmehr Art 63 Abs 1 AEUV) fallen (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, Rz 39).

Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs liegt nach Ansicht des EuGH ua deshalb vor, weil Zuwendungen einer Privatstiftung an in Österreich ansässige Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können. Dies führt dazu, dass diese Stiftung dauerhaft über höhere finanzielle Mittel verfügt, die sie entweder unmittelbar einsetzen kann, um zusätzliche Zuwendungen an im Land ansässige Begünstigte zu erbringen, oder verwenden kann, um zusätzliche Einkünfte zu erzielen. Dies erlaubt es ihr anschließend, diesen Begünstigten höhere Zuwendungen zu gewähren, als dies bei einer Stiftung mit im Ausland ansässigen Begünstigten der Fall ist (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 45).

Da Zuwendungen an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat für den Stifter zu einer Zwischenbesteuerung der Einkünfte seiner Stiftung zu einem Steuersatz von 12,5 % führen, ist die Gründung einer Privatstiftung mit Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat außerdem von vornherein weniger interessant als die Gründung einer gleichartigen Stiftung, die nur in Österreich Begünstigte hat.

In diesem Zusammenhang weist der EuGH hin, dass die steuerliche Belastung auch nicht schwerwiegend oder endgültig zu sein braucht, damit eine steuerliche Regelung als verbotene Beschränkung einer Grundfreiheit angesehen wird (Rn 49 EuGH 17.09.2015, C-589/2013 mwN).

Der Gerichtshof weist weiters darauf hin, dass zudem ein Liquiditätsnachteil, der bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt auftritt, eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen kann, wenn dieser Nachteil bei einem rein nationalen Sachverhalt nicht auftritt. „Eine unterschiedliche Behandlung bei der Berechnung der Zwischensteuer kann einen Liquiditätsnachteil für eine im Inland ansässige Privatstiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat erbringen will, mit sich bringen und somit eine Beschränkung von Grundfreiheiten darstellen, wenn der betreffenden Stiftung bei einem rein nationalen Sachverhalt kein solcher Nachteil entsteht“.

Da der EuGH in seiner Entscheidung den freien Kapitalverkehr als einschlägige Grundfreiheit angesehen hat, gelten die Entscheidungsgründe des EuGH auch für Zuwendungen an Begünstigte, die in Drittstaaten (wie vorliegend in der Schweiz) ansässig sind.

Die von Österreich im Verfahren vor dem EuGH vorgebrachte objektiv mangelnde Vergleichbarkeit der Situationen sowie die von Österreich geltend gemachten zwingenden

Gründe des Allgemeininteresses, welche die Beschränkung des Kapitalverkehrs objektiv rechtfertigen könnten, verwarf der EuGH in seinem Erkenntnis.

Der EuGH stellt in seiner Entscheidung vielmehr fest, dass Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte und Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte erbringen, objektiv vergleichbar sind. Denn in beiden Fällen geht es um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögensmehrungen (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 63). Im Zuge des Abschlusses von DBA mit dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Begünstigten verzichtet Österreich bewusst auf das Besteuerungsrecht von Zuwendungen aus Privatstiftungen und kann daher nach Ansicht des EuGH nicht einräumen, dass sich Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte durchführen, in einer objektiv unterschiedlichen Situation befinden, weil die Zuwendungen der österreichischen Steuerhoheit entzogen sind (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 64).

Durch den Abschluss eines DBA und die freiwillige Akzeptanz, dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten das Besteuerungsrecht über die Zuwendungen zu gewähren, kann sich Österreich - so der EuGH - nicht auf den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse berufen (vgl. EuGH C-589/13, Rz 71; Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG3 Rz 187).

Der EuGH sieht in diesem Zusammenhang auch keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, wodurch die festgestellte Beschränkung des Kapitalverkehrs gerechtfertigt werden kann.

Der Grundsatz der Einmalbesteuerung kann nach Auffassung des EuGH unter Verweis auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 73 ff). Der EuGH verwies auf seine Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) und Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) und führte aus, dass in keiner dieser Rechtssachen der Gerichtshof den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt hat (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; Rz 71). Der EuGH hielt im Urteil zudem fest, dass die Zwischenbesteuerung der inländischen Privatstiftung nicht die Einmalbesteuerung der im ersten Satz des § 13 Abs 3 KStG genannten Einkünfte gewährleistet, da die Besteuerung der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern die Zwischensteuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung dieser gutzuschreiben ist (EuGH C-589/13; Rz 79).

Seit der Änderung des § 13 Abs 3 KStG wird die Zwischensteuer zwar nur mehr insoweit erstattet, als die Zuwendungen tatsächlich mit KESt belastet sind. Diese Änderung nimmt der Zwischensteuer in gewissen Fällen das Merkmal der Vorläufigkeit. Da der EuGH jedoch den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung grundsätzlich schon nicht anerkennt (siehe RN 73 EuGH 17.09.2015, C-589/2013), kommt dieser Rechtfertigungsgrund auch nach der Gesetzesänderung nicht zum Tragen.

Die in der EuGH-Entscheidung festgestellte Beschränkung des Kapitalverkehrs kann - so der EuGH - auch nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu wahren, gerechtfertigt werden (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Tz 79 ff). Denn im vorliegenden Fall sind verschiedene Steuern (Zwischensteuer als besondere Form der KSt bei der Privatstiftung und die KESt als besondere Form der Einkommensteuer auf Zuwendungen an Begünstigte) und verschiedene Steuerpflichtige (Privatstiftung vs Begünstigte) betroffen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung ist daher nicht gegeben (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 80 ff).

### **Bedeutung für den streitgegenständlichen Fall**

Nach dem Urteil des EuGH zu F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13 ist Artikel 56 EG (nunmehr Art 63 Abs 1 AEUV) sohin in der Weise auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedsstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Im vorliegenden Fall hat die Bf im Streitjahr 2014 Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG an die in der Schweiz ansässige Begünstigte iHv € 222.677,25 getätigt. Nach Art 21 DBA Österreich-Schweiz unterliegen Zuwendungen von österreichischen Privatstiftungen an in der Schweiz für Zwecke des DBA ansässige Begünstigte ausschließlich im Ansässigkeitsstaat der Begünstigten, somit in der Schweiz, der Besteuerung. Die KESt Entlastung erfolgte nach Maßgabe der DBA - Entlastungsverordnung infolge der Vorlage des von der schweizerischen Steuerbehörde bestätigten Formulars ZS-QU1 direkt an der Quelle. Unter Bezugnahme auf § 13 Abs 3 letzter Satz idgF sowie § 24 Abs 5 Z 2 KStG idgF wurde im Rahmen der Veranlagung zur KSt für das Jahr 2014 keine Entlastung von der Zwischensteuer aufgrund der Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten durchgeführt.

Die im nun streitgegenständlichen Sachverhalt anzuwendende Fassung des § 13 Abs 3 KStG (BGBl 163/2015) sieht vor, dass die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben soll, wenn Zuwendungen von Privatstiftungen auf Grund eines DBA lediglich teilweise von der KESt entlastet werden. Die Reduktion soll **insoweit** stattfinden, als die Zuwendungen endgültig mit KESt belastet sind.

Kommt es zu einer Entlastung der Zuwendung von der KEST aufgrund eines DBA, ist somit nur jener Teil der Zuwendungen für die Reduktion der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte heranzuziehen, der endgültig mit KEST belastet ist.

Zuwendungen an in der Schweiz ansässige Begünstigte haben aufgrund des DBA eine vollständige Entlastung von der KEST zur Folge, die gemäß der im AbgÄG 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG die Versagung der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer bewirkt. Dieser Sachverhalt und dessen Rechtsfolgen sind somit durch die Neuregelung des § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG unberührt geblieben und besteht die im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, vom EuGH ausgesprochene Unvereinbarkeit mit dem EU Primärrecht in diesem Punkt weiterhin.

Im Einklang mit der hA in der Literatur (insbesondere *Riedl/Streicher* in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG<sup>3</sup> Rz 187; *Stangl* in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 147; *Moritz*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter Schluss?, PSR 2015, 44; *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016,34; *Mitterlehner/Mitterlehner*, EuGH zur Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten, SWK 2015, 1448.) wurde daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Europarechtswidrigkeit durch die Änderungen des § 13 Abs 3 KStG im Zuge des AbgÄG 2015 nicht (zur Gänze) beseitigt.

In Bezug auf Begünstigte, die in Staaten, mit denen Österreich ein nach dem OECD-MA gestaltetes DBA abgeschlossen hat, ansässig sind, verstößt § 13 Abs 3 KStG in der Fassung nach dem AbgÄG 2015 gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit (Art 56 EG bzw Art 63 AEUV). Eine vom EuGH abweichende Beurteilung der von Österreich vorgebrachten Rechtfertigungsgründe sieht das Bundesfinanzgericht nicht.

Aufgrund des Anwendungsvorranges des primären Gemeinschaftsrechtes hat das Bundesfinanzgericht das dem Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Recht nicht anzuwenden.

§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG ist mit Art 63 Abs 1 AEUV unvereinbar und nicht anzuwenden.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 04.11.2016 ist daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Gerichte, die in einem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren und die Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts haben, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem EuGH vorzulegen. Da gegen die Erkenntnisse des BFG außerordentliche Rechtsmittel eingelegt werden können, ist das BFG nicht verpflichtet, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen (Artikel 267 AEUV).

## **5. Zulässigkeit der 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.

Zur Frage, ob der durch das AbgÄG 2015 neu gefasste § 13 Abs 3 KStG 1988 idF BGBl. I 163/2015 mit dem Unionsrecht vereinbar ist, liegt bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Dies ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision war für zulässig zu erklären.

Salzburg, am 26. März 2024