

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B, vormals BF, Adr1, vertreten durch STB Adr2, über die Beschwerde vom 02.04.2014
gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 04.02.2014, Steuernummer,
betreffend **Körperschaftsteuer Gruppe 2011**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist seit 2011 Gruppenträgerin einer
Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2011 machte sie jeweils ein Jahressiebtel von
in den Jahren 2009 und 2010 vorgenommenen Teilwertabschreibungen geltend,
die vom Finanzamt nach einer Außenprüfung (so wie vor Gruppenbildung in den
Körperschaftsteuerbescheiden 2009 und 2010) im Feststellungsbescheid Gruppenträger
2011 nicht anerkannt und demzufolge im davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid
2011 nicht berücksichtigt wurden.

Neben ihrer Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 erhab die Bf mit Schriftsatz vom 02.04.2014 auch Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 vom 04.02.2014. Das Beschwerdebegehren war auf die Anerkennung des jeweiligen Jahressiebels aus den strittigen Teilwertabschreibungen der Jahre 2009 und 2010 gerichtet.

Nach Abweisung mittels Beschwerdeentscheidung vom 25.06.2014 und Erhebung eines Vorlageantrages durch die Bf vom 28.08.2014 beantragte das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 17.08.2015 die diesbezügliche Abweisung der Beschwerde gemäß § 252 BAO.

In einer **Beschwerdeergänzung vom 14.07.2015** zur Körperschaftsteuer 2011 hatte die Bf allerdings außerdem die Anrechnung einer einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 17.812,50 € als Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer beantragt.

Diesem Antrag lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 an der GM GmbH, einem Gruppenmitglied, mit 12,5% beteiligt. Am 27.04.2011 erhielt sie von diesem Beteiligungsunternehmen eine Gewinnausschüttung in Höhe von brutto 71.250,00 €. Von diesem Betrag wurden 17.812,50 € an Kapitalertragsteuer einbehalten.

Bezüglich des Antrages laut Beschwerdeergänzung beantragte das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 17.08.2015 eine Stattgabe.

Mit Erkenntnis BFG 18.10.2018, RV/5100397/2013, RV/5101381/2015, RV/5101393/2015, wurde vom Bundesfinanzgericht über die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010 sowie auch gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 entschieden. Die angefochtenen Bescheide blieben unverändert.

II) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich eindeutig und zweifelsfrei aus den von der belangten Behörde vorgelegten Akten.

Der der Beschwerdeergänzung zugrunde liegende Sachverhalt ist zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittig und besteht auch seitens des Bundesfinanzgerichtes kein Anlass, an der begründeten Darstellung der Bf zu zweifeln.

Im Vorlagebericht wurde von der belangten Behörde festgehalten, dass gegen die Anrechnung der in der Beschwerdeergänzung ausgewiesenen Kapitalertragsteuer im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2011 keine Einwendungen bestünden. Es wurde beantragt, der Beschwerde in diesem Punkte statzugeben und den Betrag von 17.812,50 € in KZ 645 zu berücksichtigen.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1) Zur Ermittlung des Einkommens im Feststellungsverfahren/Gruppe:

Nach **§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988** sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebtel zu berücksichtigen.

§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) oder des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern und
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2)."

Nach **§ 24a Abs. 2 KStG 1988** ist der Feststellungsbescheid Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

Gemäß **§ 92 Abs. 1 lit. b BAO** sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

2) Zum Verhältnis Feststellungsverfahren - abgeleitete Bescheide:

Nach **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltende Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** kann ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, wenn dem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind.

§ 295 Abs. 1 BAO lautet folgendermaßen:

"Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung

oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist."

3) Zur Kapitalertragsteuerpflicht bzw. Körperschaftsteuerbefreiung von Beteiligungserträgen:

Nach **§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO** entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Gemäß **§ 94 Z 2 EStG 1988** in der am 27.04.2011 geltenden Fassung (die Fassung laut BudgetbegleitG 2011, BGBl I 111/2010, trat gemäß § 124b Z 185 EStG 1988 erst mit 01.04.2012 in Kraft) hat der zum Abzug Verpflichtete unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 **keine Kapitalertragsteuer** abzuziehen:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist **mindestens zu einem Viertel** unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt."

Nach **§ 10 Abs. 1 KStG 1988** sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Beteiligungserträge sind gemäß **Z 1** ua Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

4) Zur Anrechnung von Steuerbeträgen im Rahmen der Veranlagung:

§ 46 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Titel "Abschlusszahlungen" lautet folgendermaßen: "Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde."

Entsprechend der Bestimmung des **§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988** sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 geltenden Fassung lautete in den hier maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu erhebende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die

Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Steuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. ..."

Anmerkung: Der in § 97 Abs. 4 EStG 1988 angesprochene Abs. 1 EStG 1988 erfasst bezüglich der Steuerabgeltung von Beteiligungserträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durch die Kapitalertragsteuer nur Beteiligungserträge von natürlichen Personen.

5) Zur Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltenen Beträgen:

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,*
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,*
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.*

B) Erwägungen:

1. Zur Berücksichtigung der Jahressiebtel aus den beantragten Teilwertabschreibungen der Gruppenträgerin 2009 und 2010:

Aus den zitierten gesetzlichen Anordnungen ergibt sich, dass in verfahrensrechtlicher Hinsicht für die Festsetzung der Körperschaftsteuer im Rahmen der Gruppenbesteuerung ebenso wie bei der Festsetzung der Einkommensteuer bei Beteiligten an Personengesellschaften ein **System von Feststellungsbescheiden (Grundlagenbescheiden) und hievon abgeleiteten Abgabenbescheiden** vorgesehen ist.

Gemäß § 24a KStG 1988 erfolgt die Erhebung der Körperschaftsteuer bei Unternehmensgruppen in einem **zweistufigen Verfahren**:

Zunächst sind alle Tatsachen, die für die Ergebniszurechnung beim Gruppenträger relevant sind, für jedes Gruppenmitglied und für den Gruppenträger in einem eigenen Feststellungsverfahren zu ermitteln. Auf Grundlage der Feststellungsbescheide werden die Ergebnisse im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Gruppenträgers zusammengerechnet.

Die Einkommensfestsetzung im Bereich der Gruppenbesteuerung vereinigt alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer). In ähnlicher Weise sichert § 188 BAO ein gleiches Ergebnis für alle Beteiligten und vermeidet Parallelverfahren vor verschiedenen Finanzbehörden. Die Rechtsstellung des Gruppenträgers im Verfahren gemäß § 24a KStG 1988 in ihren materiellen Auswirkungen ist mit jener der Mitunternehmer vergleichbar. Das Gruppeneinkommen wird in einer Vielzahl von Feststellungsbescheiden festgestellt und dem Gruppenträger zugerechnet, was letztlich in einem einzigen Folgebescheid, nämlich dem Körperschaftsteuerbescheid des Gruppenträgers mündet (Paterno/Steindl in ÖStZ 2011, 221

Wie sich aus **§ 24a Abs. 2 KStG 1988** eindeutig ergibt, ist **Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer** beim Gruppenträger der Feststellungsbescheid.

Die Frage, ob die Jahressiebel aus den Teilwertabschreibungen der Vorjahre anzuerkennen waren, war im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte bzw. des Einkommens des Gruppenträgers als abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO zu beurteilen. Darüber war somit im **Feststellungsbescheid 2011** des Gruppenträgers abzusprechen.

Dies ist tatsächlich auch passiert und wurde von der Bf mit gleichem Schriftsatz wie gegen den hier gegenständlichen Körperschaftsteuerbescheid 2011 eine Beschwerde eingebracht, über die vom Bundesfinanzgericht mit gesondertem Erkenntnis BFG 18.10.2018, RV/5100397/2013, RV/5101381/2015, RV/5101393/2015, abgesprochen wurde.

Der (vom Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 abgeleitete) Körperschaftsteuerbescheid 2011 kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zugrunde liegenden Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Beschwerde war daher in diesem Punkte abzuweisen (siehe hierzu auch Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29.02.2016, RV/5100291/2016, betreffend Körperschaftsteuer 2012 und 2013, bestätigt mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0044).

Der angefochtene Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 erfuhr durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG 18.12.2018, RV/5100397/2013, RV/5101381/2015, RV/5101393/2015, keine Änderung.

Eine Abänderung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO, wonach der abgeleitete Körperschaftsteuerbescheid 2011 im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides entsprechend abzuändern wäre, hatte daher im vorliegenden Fall aus diesem Titel nicht zu erfolgen.

Das Beschwerdebegehr war daher in diesem Punkte abzuweisen.

2. Zur Abänderung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2011 wegen Anrechnung von Kapitalertragsteuer (laut Beschwerdeergänzung):

Eine Abänderung des beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheides 2011 hatte allerdings - wie dies auch seitens der belangten Behörde beantragt wurde - aufgrund der Beschwerdeergänzung vom 14.07.2015 zu erfolgen; dies aus folgenden Gründen:

2.1. Die Bf erhielt die der beschwerdegegenständlichen Kapitalertragsteuer zugrunde liegende Gewinnausschüttung von der GM GmbH am 27.04.2011. Unbestritten ist, dass sie an dieser lediglich mit 12,5% beteiligt war.

Gemäß § 94 Z 2 KStG 1988 in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung bestand eine Kapitalertragsteuerbefreiung erst ab einer Mindestbeteiligungshöhe von einem Viertel.

Diese Beteiligungshöhe wurde im gegenständlichen Fall nicht erreicht, sodass der **Kapitalertragsteuerabzug grundsätzlich zu Recht** erfolgte.

2.2. Die Möglichkeit einer Rückzahlung des einbehaltenen Kapitalertragsteuerbetrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO schied im gegenständlichen Fall somit aus, da der Tatbestand dieser Bestimmung eine Rückzahlung nur für "zu Unrecht einbehaltene Beträge" vorsieht.

2.3. Fest steht aber, dass die betroffene Gewinnausschüttung als Beteiligungsertrag der Bf aufgrund der Bestimmung des **§ 10 KStG 1988** von der Körperschaftsteuer befreit war. Diese Steuerbefreiung war bei der Bemessung der Körperschaftsteuer der Bf durch Nichteinbeziehung in die zu veranlagenden Einkünfte zu berücksichtigen.

2.4. Die **Kapitalertragsteuer** ist unbestritten lediglich eine **(Vor)Erhebungsform** der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Dies ergibt sich schon aus der Bestimmung des § 93 Abs. 1 EStG 1988, wonach die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben wird (Kapitalertragsteuer).

2.5. Entsprechend der Bestimmung des **§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988** sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Gemäß **§ 46 Abs. 1 EStG 1988** sind im Zuge der Veranlagung die in Form von Vorauszahlungen oder im Steuerabzugswege einbehaltenen Steuern auf die letztendlich festgesetzte Körperschaftsteuer anzurechnen.

Der Wortlaut des **§ 46 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** bezieht sich im Zusammenhang mit der Anrechnung von Vorauszahlungen auf "festgesetzte" Vorauszahlungen, sodass dieser Anrechnungstatbestand seinem Wortlaut nach nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

In **§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988** findet sich als Voraussetzung für die Anrechnung von Abzugssteuern wie der Kapitalertragsteuer die Tatsache, dass die Steuern auf "veranlagte Einkünfte" entfallen müssen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies bei steuerbefreiten Einkünften nicht der Fall (siehe VwGH 22.04.1998, 98/13/0018). Dementsprechend war auch der Anrechnungstatbestand des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Der Anrechnungs- bzw. Erstattungstatbestand des **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 geltenden Fassung bezieht sich nur auf Beteiligungserträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 von natürlichen Personen.

2.6. Aus der Systematik des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes und der Definition der Kapitalertragsteuer als (Vor)Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ergibt sich jedoch, dass dem Steuerpflichtigen eine auf steuerbefreite Einkünfte im Wege der Vorerhebung entrichtete Steuer nicht vorenthalten werden kann und auf irgendeine Weise zu refundieren ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er den Normadressaten die Durchsetzung der sich aus den materiellen

Vorschriften ergebenden Rechte (hier der Befreiung der Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer) verwehren wollte.

2.6.1. § 240 Abs. 3 BAO sieht, wie bereits dargelegt, eine derartige Rückzahlung nur für zu Unrecht einbehaltene Steuern vor, welche Tatbestandsvoraussetzung im gegenständlichen Fall, wie dargelegt, **nicht der Fall** war.

2.6.2. Nach herrschender Ansicht der Finanzverwaltung, Literatur und des Unabhängigen Finanzsenates ist in solchen Fällen die ursprünglich zu Recht einbehaltene Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anzurechnen (siehe UFS 24.05.2011, RV/0650-S/10; *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz 28; *Strimitzer/Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁷, § 10 Tz 162; *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuer², § 10 Tz 11). Dementsprechend ist die Kapitalertragsteuer auch als **Vorauszahlung der Körperschaftsteuer als Abzugsposten** bei der Berechnung der Körperschaftsteuer im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer beim Gruppenträger zu berücksichtigen (Jakom/Marschner, EStG, 2018, § 94 Rz 27 unter Bezug auf die Verwaltungspraxis).

2.6.3. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser herrschenden Ansicht an.
Es liegt eine **echte Gesetzeslücke**, das heißt eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts vor (VwGH 14.12.2006, 2001/14/0116). Anzuwendende Rechtsvorschriften sind zwar vorhanden, aber in einer bestimmten Richtung nicht präzisiert (unvollständig). § 240 Abs. 3 BAO ist nicht anzuwenden, da die KESt nicht zu Unrecht einbehalten wurde. Die Anrechnungstatbestände des § 46 Abs. 1 EStG 1988 sind von ihrem Wortlaut her nicht anwendbar, weil einerseits keine "festgesetzten" Körperschaftsteuervorauszahlungen vorliegen, andererseits die durch Abzug einbehaltene KESt nicht auf zu veranlagende Einkünfte entfällt. Echte Gesetzeslücken sind vom rechtsanwendenden Organ durch Analogie zu schließen. Die Analogie stellte eine anerkannte Methode dar, die planwidrige Unvollständigkeit einer anzuwendenden Rechtsvorschrift durch einen Ähnlichkeitsschluss des zur Rechtsanwendung berufenen Organs zu beseitigen. Durch Analogie ist nicht eine beliebige, sondern nur eine im System liegende Lösung anzustreben (OGH 29.05.1995, 1Ob7/95). Wie sich aus der Systematik des Ertragssteuerrechts ergibt, sind Einkommen- und Körperschaftsteuerzahlungen, die im Wege der Vorerhebung vom Steuerpflichtigen abgeführt wurden, spätestens im Zuge der Veranlagung, mit der eine abschließende Steuerfestsetzung für einen Veranlagungszeitraum durchgeführt wird, anzurechnen. Aus § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich ein grundsätzlicher Vorrang der Anrechnung im Wege der Veranlagung. Damit entspricht es einer im System liegenden Lösung, die im Wege der Vorerhebung zwar zu Recht einbehaltende Kapitalertragsteuer, aber aufgrund der Steuerbefreiung des § 10 KStG 1988 nicht festzusetzende Körperschaftsteuer im Zuge der Veranlagung als Vorauszahlung anzurechnen. In systematisch-logischer Betrachtung stellt die einbehaltene Kapitalertragsteuer hier nämlich nichts anderes dar als eine vor endgültiger Festsetzung der Jahreskörperschaftsteuer entrichtete Körperschaftsteuer, die zum Zeitpunkt ihrer Entrichtung in Form der Kapitalertragsteuer auch - weil gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 nicht

befreit - dem österreichischen Abgabengläbiger geschuldet wurde. Sie ist daher nicht anders zu betrachten als eine Vorauszahlung auf die letztlich im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2011 ermittelte Körperschaftsteuer, die auf die für das Jahr 2011 insgesamt zu entrichtende Körperschaftsteuer anzurechnen war.

2.7. Der Beschwerde war daher in diesem Punkte statzugeben und der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid, wie auch von der belangten Behörde beantragt, entsprechend abzuändern.

IV) Zur 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die vom Bundesfinanzgericht vertretene Ansicht der Anrechnung von zu Recht einbehaltener Kapitalertragsteuer für steuerbefreite Beteiligungserträge im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer entspricht zwar der in Finanzverwaltung, Literatur und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates vertretenen Ansicht. Es fehlt jedoch diesbezüglich an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Insofern liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 23. Oktober 2018