

Verstößt § 13 Abs 3 KStG idF BGBl I Nr. 163/2015 gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit?

KStG § 13 Abs 3

- a) Die im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 vom EuGH ausgesprochene Unvereinbarkeit mit dem EU Primärrecht blieb in der durch das AbgÄG 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG weiterhin bestehen. Die Ungleichbehandlung der Zuwendungen von Privatstiftungen an in Österreich ansässige Begünstigte und an nicht in Österreich ansässige Begünstigte im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ist nicht gerechtfertigt.
- b) Revision eingebracht (Amtsrevision). Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2024/15/0012.

BFG 5.1.2024,
RV/4100535/2016

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

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Strittig ist die Frage, ob es rechtmäßig ist, wenn die Beschwerdeführerin die an nicht in Österreich ansässige Begünstigte vorgenommenen Zuwendungen, die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen vollständig bzw. zum Teil von der Besteuerung befreit sind, von der Bemessungsgrundlage betreffend Zwischensteuer in Abzug bringt.

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin brachte am 31.10.2014 ihre Körperschaftsteuererklärung 2013 elektronisch beim Finanzamt Klagenfurt ein.

Am 19.10.2015 langte die Körperschaftsteuererklärung 2014 der Beschwerdeführerin elektronisch beim Finanzamt Klagenfurt ein.

Mit 23.10.2015 erließ das Finanzamt Klagenfurt **Erstbescheide** betreffend Körperschaftsteuer 2013 mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer i.H.v. € 46.972, für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 139.842,73 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2014 mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer i.H.v. € 44.143, für den nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 183.985,28.

Einlangend am 23.11.2015 beim Finanzamt Klagenfurt brachte die Beschwerdeführerin **Bescheidbeschwerden** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 ein. Begründend führte sie aus, dass § 13 Abs. 3 letzter Satz Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung normiere, dass im Falle von Zuwendungen einer Privatstiftung, welche nicht unter § 5 Z 6 und 7 KStG oder § 7 Abs. 3 KStG falle, eine Besteuerung der Einkünfte der Privatstiftung insoweit zu unterbleiben habe, als die Privatstiftung im Veranlagungszeitraum Zuwendungen an Begünstigte getätigt hat, von diesen Zuwendungen Kapitalertragsteuern (KESt) einbehalten und abgeführt worden sind und eine Entlastung von der KESt aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) oder nach § 240 Abs. 3 BAO nicht erfolgt ist.

Ausschließlich Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte dürften von den Einkünften der Privatstiftung in Abzug gebracht werden. Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten seien hiervon aufgrund der durch die Anwendung eines DBA eintretenden steuerlichen Entlastung allerdings ausgenommen. Folglich habe die Beschwerdeführerin in den Steuererklärungen 2013 und 2014 nur jene Zuwendungen bei Ermittlung ihrer eigenen steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigt, welche an in Österreich ansässige Begünstigte zugeflossen seien.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe nunmehr ausgesprochen (EuGH 17.9.2015, C-589/13), dass die Bestimmung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der geltenden Fassung, wonach es einer österreichischen Privatstiftung nur erlaubt sei, Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer in Abzug zu bringen, nicht aber Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.

Die im Zeitpunkt der Ergreifung der Bescheidbeschwerde in Begutachtung befindliche Neuregelung des § 13 Abs. 3 KStG, wonach die Einkünfte der Privatstiftung nur um jene Zuwendungen reduziert werden dürften, welche "endgültig" mit KESt belastet seien, stünden laut Meinung der Beschwerdeführerin im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH. Dies deshalb, da Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten, deren DBA mit Österreich für Zuwendungen von Privatstiftungen die Befreiungsmethode vorsehe, nicht "endgültig" mit KESt belastet seien und es folglich der Privatstiftung weiterhin verunmöglicht werde, derartige Zuwendungen von ihren Einkünften in Abzug zu bringen.

Die Beschwerdeführerin begehre daher neben Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte auch Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten zum Abzug von den Einkünften der Beschwerdeführerin zuzulassen. Es ergäben sich folgende Anpassungen:

2013:

Summe Zuwendungen 2013	Berücksichtigt lt. Erklärung 2013	Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten	Zuwendungen insgesamt
137.525,00	109.076,00	28.449,00	137.525,00

2014:

Summe Zuwendungen 2014	Berücksichtigt lt. Erklärung 2014	Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten	Zuwendungen insgesamt
189.363,71	98.942,71	90.422,00	189.363,71

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erließ das Finanzamt Klagenfurt am **10.6.2016 Beschwerdeentscheidungen** und änderte den Körperschaftsteuerbescheid 2013 dahingehend ab, dass die Körperschaftsteuer i.H.v. € 46.552, die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 139.422,73 festgesetzt wurde. Den Körperschaftsteuerbescheid 2014 änderte die belangte Behörde dahingehend ab, dass die Körperschaftsteuer i.H.v. € 43.617, die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 183.040,03 festgesetzt wurde.

Begründend führte das Finanzamt Klagenfurt aus, dass § 13 Abs. 3 Satz 5 KStG idF AbgÄG 2015 besage, dass die Summe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte "um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG zu verringern sind, wenn davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist". Neu hinzugekommen sei nunmehr folgende Textierung: "Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der KEST aufgrund eines DBA statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit KEST belastet ist." Dies bedeute, dass bei nach dem OECD-Musterabkommen gestalteten DBA keine Änderung eintrete und daher zur Gänze von der KEST entlastete Zuwendungen die Privatstiftung nicht zur Zwischensteuerentlastung berechtigen sollen. Habe Österreich jedoch nach dem DBA ein Quellenbesteuerungsrecht, soll insoweit bei der Privatstiftung eine Zwischensteuerentlastung stattfinden. Da sowohl 2013 als auch 2014 Zuwendungen an deutsche Empfänger geleistet worden seien, von welchen KEST einbehalten worden sei, erhöhte die belangte Behörde den Zuwendungsbetrag aliquot, sodass sich die Zwischensteuer entsprechend verringerte. Die vom Finanzamt Klagenfurt berücksichtigten Zuwendungen errechneten sich folgendermaßen:

Im Jahr 2013 wurde eine Zuwendung in Höhe von € 2.800,-- an einen deutschen Empfänger geleistet, von welcher KEST in Höhe von € 420,-- einbehalten wurde.

Zuwendung: $2.800 * 25 \% = 700,--$ (=100 %)

Entlastung: $10 \% = 280,--$ (40 % v. 700)

Somit reduziert sich der Zuwendungsbetrag von 2.800,-- auf 60 % d. s. € 1.680,--

Der ursprünglich begehrte Zuwendungsbetrag, welcher in der KZ 702 berücksichtigt wurde, wird somit um € 1.680,-- erhöht.

KZ 702 neu: 110.756,--

Im Jahr 2014 wurde eine Zuwendung in Höhe von € 3.500,-- an einen deutschen Empfänger geleistet, von welcher KEST in Höhe von € 525,-- einbehalten wurde.

Zuwendung: $3.500 * 25 \% = 875,--$ (=100 %)

Entlastung: $10 \% = 350,--$ (40 % v. 875)

Somit reduziert sich der Zuwendungsbetrag von 3.500,-- auf 60 % d. s. € 2.100,--

Der ursprünglich begehrte Zuwendungsbetrag, welcher in der KZ 702 berücksichtigt wurde, wird somit um € 2.100,-- erhöht.

KZ 702 neu: 101.042,71

Die Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten, deren DBA mit Österreich für Zuwendungen von Privatstiftungen die Befreiungsmethode vorsieht, ließ das Finanzamt Klagenfurt bei der Berechnung der Zwischensteuer unberücksichtigt.

Nach Stellung von Fristverlängerungsanträgen brachte die Beschwerdeführerin einlangend am 27.9.2016 den **Antrag auf Vorlage der Beschwerden** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 an das Bundesfinanzgericht beim Finanzamt Klagenfurt ein und führte nach Wiedergabe der bis 31.12.2015 geltenden Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG ergänzend aus:

"Diese Bestimmung wurde vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) in seiner Entscheidung vom 17. 9. 2015, C-589/ 13, als der Kapitalverkehrsfreiheit widersprechend qualifiziert. Gemäß der Erkenntnis des EuGH kann eine diesbezügliche Rechtfertigung weder durch die Erfordernisse der Aufteilung der Besteuerungsrechte bzw. der Einmalbesteuerung oder durch die Kohärenz der Steuersysteme hergeleitet werden. Auch hat der Europäische Gerichtshof die seitens der österreichischen Bundesregierung vorgebrachten Argumentation, Österreich müsse auf Ebene der Privatstiftung eine Besteuerung vornehmen, da Österreich eine Besteuerung der ausländischen Begünstigten versagt ist, eine explizite Absage erteilt, da Österreich im Rahmen des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens freiwillig auf ein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

In seiner Erkenntnis hielt der EuGH weiters fest, dass sich Zuwendungen von Privatstiftungen an in Österreich beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich in einem dauerhaften Liquiditätsnachteil für die Privatstiftung niederschlagen, da hierdurch - im Gegensatz zu Zuwendungen an in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen - eben keine Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischenkörpersteuer erreicht werden kann. Die Gründung einer Privatstiftung mit ausländischen Begünstigten ist aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten somit jedenfalls weniger attraktiv.

Als Reaktion auf diese Erkenntnis des EuGH adaptierte der österreichische Gesetzgeber die genannte Bestimmung im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015. Gemäß der Neuregelung des § 13 Abs 3 KStG in der nunmehr geltenden Fassung ist es der Privatstiftung nunmehr erlaubt, auch Zuwendungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenkörpersteuer zu berücksichtigen. Dies allerdings unter der wesentlichen Einschränkung, dass Österreich auf die getätigte Zuwendung aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens ein Quellenbesteuerungsrecht in Form eines Kapitalertragsteuerabzugs zusteht; zudem ist diesfalls nur eine anteilige Berücksichtigung - nämlich in Abhängigkeit von der Höhe des im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Quellensteuersatzes - möglich.

Dies führt uE allerdings zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass trotz des eindeutigen Erkenntnisses des EuGH weiterhin von einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen ist. Dies deshalb, da Zuwendungen an in Österreich beschränkt Steuerpflichtige aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens in aller Regel vollständig von der österreichischen Quellensteuer entlastet werden und daher eine Berücksichtigung dieser Zuwendungen erst nicht möglich ist.

Auch im Falle der Auflösung der Privatstiftung führt die Neuregelung zu einer Verschlechterung der Situation für Privatstiftungen mit beschränkt steuerpflichtigen Zuwendungsempfängern, da eine Erstattung der angefallenen Zwischenkörperschaftsteuer nunmehr nur dann möglich ist, wenn die getätigten Zuwendungen der österreichischen Quellensteuer unterlag; dies kann jedoch regelmäßig nicht der Fall sein, weshalb die Gründung von Privatstiftungen mit beschränkt steuerpflichtigen Begünstigten wohl weiter an Attraktivität verlieren dürfte."

Die Beschwerdeführerin wiederholte ihr Begehren auf vollumfängliche Berücksichtigung von Zuwendungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zwischenkörperschaftsteuer, unabhängig davon, ob die Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen oder nicht.

Die Vorlage der Beschwerde erfolgte am 7.10.2016 an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte das Finanzamt Klagenfurt die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine eigennützige Privatstiftung, die ihre Stiftungsurkunde und ihre Stiftungszusatzurkunde der belangten Behörde offen gelegt hat.

Die Beschwerdeführerin erklärte im Jahr 2013 inländische Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG (KZ 882) i.H.v. € 296.964,95.

Sie tätigte im Jahr 2013 Zuwendungen i.H.v. gesamt € 137.525 aufgeteilt an Begünstigte in folgenden Ansässigkeitsstaaten:

Ansässigkeitsstaat	Zuwendung in EUR i.H.v.
Österreich	106.276
Deutschland	2.800
Slowakei	1.320
Polen	7.920
Russland	2.500
Serbien	11.429
Ukraine	1.320
Kroatien	3.960

Die Beschwerdeführerin erklärte im Jahr 2014 inländische Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG (KZ 882) i.H.v. € 275.511,92.

Sie tätigte im Jahr 2014 Zuwendungen i.H.v. gesamt € 189.363,71 aufgeteilt an Begünstigte in folgenden Ansässigkeitsstaaten:

Ansässigkeitsstaat	Zuwendung in EUR i.H.v.
Österreich	93.041,71
Deutschland	3.500
Polen	14.890
Russland	2.400
Serbien	18.183,39
Ukraine	1.320
Kroatien	3.960
Rumänien	9.318,61
Bosnien	42.750

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

Demzufolge ist der Sachverhalt als erwiesen anzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe

Durch die Neuorganisation der Finanzverwaltung im Jahr 2021 ist es im gegenständlichen Fall zu einer Änderung der Zuständigkeit gekommen.

Gemäß § 61 Abs. 1 Z 6 BAO idF BGBl. I Nr. 110/2023 ist das Finanzamt für Großbetriebe in Bezug auf die Erhebung sämtlicher bundesgesetzlich geregelter Abgaben (mit Ausnahme der in § 61 Abs. 2 BAO angeführten Ausnahmen) für Privatstiftungen im Sinn des Privatstiftungsgesetzes - PSG, BGBl. Nr. 694/1993 zuständig.

Gemäß § 323b BAO treten die mit 1.1.2021 neu geschaffenen Finanzämter in sämtliche anhängige Abgabenverfahren in jenem Verfahrensstand ein, in dem sich diese zum 31.12.2020 befunden haben. Das gilt auch für Beschwerdeverfahren, die am 31.12.2020 beim Bundesfinanzgericht anhängig waren sowie dann, wenn sich die Beschwerdeverfahren am 31.12.2020 im Stadium der Säumnis befanden (VwGH 25.5.2022, Ra 2021/15/0035).

Somit tritt im streitgegenständlichen Fall das Finanzamt für Großbetriebe an die Stelle des Finanzamtes Klagenfurt.

Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer

Gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 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 der 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.

Nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 letzter Absatz ist die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 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 idF BGBl. I Nr. 76/2011 beträgt die Körperschaftsteuer 25% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuern- de Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

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. 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 § 4d 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.

Gemäß 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.

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. Diese Gesetzesänderung war notwendig geworden, da der EuGH im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13 EU:C:2015:612 den letzten Satzteil des § 13 Abs. 3 KStG idF vor AbgÄG 2015 in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat aufgrund seiner Beschränkung des freien Kapitalverkehrs mit EU Recht für unvereinbar erklärte. Der § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG idF vor 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."

Zum Begriff "Kapitalverkehr" führte der EuGH 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; EU:C:2015:612 Rz 39).

Der EuGH wies auf seine ständige Rechtsprechung (vgl. in diesem Sinne bezüglich des freien Kapitalverkehrs Urteil Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 42, und bezüglich der Niederlassungsfreiheit Urteile Kommission/Frankreich, C-34/98, EU:C:2000:84, Rn. 49, sowie de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 43) hin, wonach der Vertrag auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung untersagt (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, EuGH C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 50).

In dem dem Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 zugrundeliegenden Sachverhalt tätigte die Privatstiftung Zuwendungen an zwei in einem anderen Mitgliedstaat (als der Republik Österreich) ansässige Begünstigte.

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.

Vielmehr sprach der EuGH aus, dass es sich bei der Erbringung von Zuwendungen durch die österreichische Privatstiftung an im Inland ansässige Begünstigte und an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Begünstigte um objektiv vergleichbare Sachverhalte handelt. In beiden Fällen geht es um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögensvermehrungen (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 63). Die mangelnde Besteuerungsmöglichkeit durch gemäß dem OECD-Musterabkommen abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen von Zuwendungen an in einem anderen Hoheitsgebiet ansässige Begünstigte ändert an der vom EuGH festgestellten Vergleichbarkeit nichts (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 64).

In diesem Zusammenhang verwarf der EuGH mit dem Argument des freiwilligen Verzichts der Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in anderen Hoheitsgebieten ansässige Personen den von Österreich vorgebrachten Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit. Diese freiwillige Akzeptanz hat Österreich durch Abschluss von dem OECD Musterabkommen entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen ausgeübt (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 71).

Der Rechtfertigungsgrund der Einmalbesteuerung konnte den EuGH ebensowenig überzeugen. 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; EU:C:2015:612 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 gemäß § 24 Abs. 5 KStG idF vor AbgÄG 2015 dieser gutzuschreiben ist (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 79).

Dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz der nationalen Steuerregelung konnte der EuGH ebenfalls nicht abgewinnen, da es am Unmittelbarkeitserfordernis mangelt. Der EuGH ist der Meinung, dass der Abzug des Betrags, der den Zuwendungen entspricht, die von der der Zwischensteuer unterliegenden Privatstiftung erbracht wurden, und die Besteuerung dieser Zuwendungen bei ihrem Begünstigten zwangsläufig verschiedene Steuerpflichtige betrifft (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 83).

Nach dem Urteil des EuGH zu F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 ist Artikel 56 EG (nunmehr Art. 63 Abs. 1 AEUV) 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.

Die im nun streitgegenständlichen Sachverhalt anzuwendende Fassung des § 13 Abs. 3 KStG (BGBl. I Nr. 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 (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 896 der Beilagen XXV. GP). 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.

Die Abzugsfähigkeit hinsichtlich der Gänze entlasteter Zuwendungen bzw. im Umfang der Entlastung teilweise belasteter Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ist nach der durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs. 3 KStG weiterhin nicht zulässig.

Im vorliegenden Sachverhalt lässt die Beschwerdeführerin Zuwendungen an Begünstigte, die in Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien, Bosnien und Herzegowina ansässig sind, zukommen. In den DBA mit der Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien, Bosnien und Herzegowina, die allesamt dem OECD-MA entsprechen, wird gemäß Artikel 21 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen. Zuwendungen an in diesen Staaten ansässige Begünstigte haben aufgrund der DBA eine vollständige Entlastung von der KEST zur Folge. Diese Sachverhalte und deren Rechtsfolgen sind somit durch die Neuregelung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG unberührt geblieben. Die Entlastung von der KEST hat auch in der durch das AbgÄG 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG die Versagung der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer zur Folge. Die im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 vom EuGH ausgesprochene Unvereinbarkeit mit dem EU Primärrecht blieb in diesem Punkt weiterhin bestehen.

Hinsichtlich der Begünstigten, die in Deutschland ansässig sind, kommt Österreich aufgrund des DBA mit Deutschland nach Artikel 10 dieses Abkommens (Dividenden) ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht zu. Dies deshalb, da im DBA mit Deutschland der Begriff "Dividende" vom OECD-Musterabkommen (OECD-MA) abweicht und auch Zuwendungen von Privatstiftungen umfasst (Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer in WU-KStG³, § 13 Rz 185 mit weiteren Nachweisen). Das DBA mit Deutschland sieht in Artikel 10 Abs. 2 lit. b ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht i.H.v. 15 % des Bruttobetragtes der Zuwendung vor. Aufgrund des novellierten § 13 Abs. 3 KStG 1988 kommt es im Falle von DBA, die Österreich ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht zuweisen, zu einer teilweisen Reduktion der Zwischensteuer. Eine vollumfängliche Anrechnung der Zuwendung auf die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ergibt sich aber aufgrund der novellierten Fassung nicht. Schlussendlich führt die mit dem AbgÄG 2015 eingeführte Neuerung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG auch in Bezug auf Sachverhalte, die eine teilweise Entlastung der Zuwendung von der KEST aufgrund der Ansässigkeit der Begünstigten vorsehen, weiterhin dazu, dass aufgrund der bloß prozentuellen Reduktion des Zwischensteuerbetrages diese Privatstiftungen im Vergleich zu Privatstiftungen, die Zuwendungen ausschließlich an im Inland ansässige Begünstigte vornehmen, einen Liquiditätsnachteil erleiden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht im Hinblick darauf, dass der EuGH bereits Beschränkungen der Grundfreiheiten von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung verbietet, der Liquiditätsnachteil, den die Beschwerdeführerin durch die Ungleichbehandlung von Zuwendungen an in Deutschland ansässige Begünstigte im Vergleich zu Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte aufgrund der Regelung der novellierte Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG 1988 erleidet, ebenso der Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs entgegen.

Vorbringen betreffend die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte und an nicht in Österreich ansässige Begünstigte erstattete die belangte Behörde nicht. Eine vom EuGH abweichende Beurteilung der von Österreich in dem damaligen Verfahren vorgebrachten und in diesem Erkenntnis bereits angeführten Rechtfertigungsgründe sieht das Bundesfinanzgericht nicht.

Das Bundesfinanzgericht kommt somit zum Schluss, dass die Regelung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG idF BGBl. I Nr. 163/2015 nicht mit dem Unionsrecht in Einklang steht und dieser Verstoß auch nicht gerechtfertigt ist.

Aufgrund des Anwendungsvorranges des primären Gemeinschaftsrechtes hat das Bundesfinanzgericht das dem Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Recht nicht anzuwenden. Im vorliegenden Fall ist § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG mit Art. 63 Abs. 1 AEUV unvereinbar und daher nicht anzuwenden.

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 dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ein außerordentliches Rechtsmittel eingelegt werden kann, ist das Bundesfinanzgericht nicht verpflichtet ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen (Artikel 267 AEUV).

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen und insbesondere aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Sache F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 geht das Bundesfinanzgericht von einer offenkundigen Europarechtswidrigkeit des innerstaatlichen Rechts aus und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

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

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Jänner 2024