

Anrechnung ausländischer Quellensteuern

1. **Keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern mangels laufender Körperschaftsteuer- und zwischensteuerpflichtiger Einkünfte der Privatstiftung.**
2. **Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2020/13/0043.**

§ 27 EStG

BFG 12.03.2020,
RV/7105183/2016

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist eine Privatstiftung, die in den Jahren 2013 bis 2017 - zum Teil aufgrund der Verrechnung von Verlusten aus Vorjahren - jeweils *kein steuerpflichtiges Einkommen* erzielte, das mit dem laufenden Körperschaftsteuertarif besteuert wurde.

Darüber hinaus tätigte die Bf. in den Jahren 2013 bis 2017 *Zuwendungen* an Begünstigte in einem stets die zwischensteuerpflichtigen Erträge gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 übersteigenden Ausmaß, sodass in diesen Jahren jeweils keine Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 festgesetzt wurde.

1. Abweisungsbescheid gemäß § 299 BAO betr. Körperschaftsteuer 2013:

Im Gefolge der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2013 wurde die Bf. mit Bescheid vom 27. Oktober 2015 erklärungsgemäß veranlagt und infolge der Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuern iHv EUR 6.688,63 eine Abgabengutschrift iHv EUR 6.689,00 ermittelt.

Mangels eines dem laufenden Körperschaftsteuertarif unterliegenden steuerpflichtigen Einkommens und aufgrund von Zuwendungen an Begünstigte in einem die zwischensteuerpflichtigen Erträge übersteigenden Ausmaß wurden für das Jahr 2013 keine laufende Körperschaftsteuer und keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 2 KStG festgesetzt.

1.1 Antrag vom 15. Dezember 2015 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO:

Mit Antrag vom 15. Dezember 2015 beantragte die Bf. die auf § 299 BAO gestützte Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 27. Oktober 2015, da eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern iHv EUR 3.935,91 zu einer Abgabengutschrift iHv EUR 10.625,00 anstatt der bisherigen EUR 6.689,00 führe.

Begründend wurde ausgeführt, eine Zuwendung reduziere die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte des Zuwendungsjahres. Im vorliegenden Fall komme es zu keiner Zwischensteuer-Belastung, da die Zuwendungen die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG übersteigen. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Zwischensteuer (iSd EAS 1931 vom 21.9.2001) gehe daher ins Leere. Im Grundsatz stelle die Zwischensteuer lediglich eine *Vorwegbesteuerung* für eine spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten dar (StiftR 2009, Rz 89). Werden Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG erzielt, werde Zwischensteuer eingehoben. Die Privatstiftung erhalte in jenem folgenden Jahr, in dem diese thesaurierten Gewinne unter Einbehaltung von KESt zugewendet werden, eine Steuergutschrift gemäß § 24 Abs. 5 KStG iHd vorweg entrichteten Zwischensteuer. Die Zuwendung unterliege daher dem Prinzip nach einer Gesamtsteuerlast von 25%.

Neben der einbehaltenen KESt laste auf den Zuwendungen jedoch auch die ansonsten "anrechenbare" Quellensteuer, wodurch eine Steuerlast von mehr als 25 % entstehe. Um diese Überbesteuerung zu verhindern, seien daher im Sinne des BFG (BFG 17.9.2014, RV/7101453/2013, siehe dort drittletzter Absatz) neben der Zwischensteuer auch die darauf lastenden ausländischen Quellensteuern anrechenbar. Die Anrechnung der Quellensteuer führe im vorliegenden Fall zu einer erhöhten Abgabengutschrift.

1.2 Abweisungsbescheid vom 26. September 2016 betr. Antrag § 299 BAO:

Der Antrag der Bf. auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 27. Oktober 2015 gemäß § 299 BAO wurde mit dem in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid vom 26. September 2016 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass Österreich die im Ausland einbehaltene Quellensteuer nur insoweit anrechne, als auf diese im Ausland erzielten Einkünfte österreichische Körperschaftsteuer entfalle (Anrechnungshöchstbetrag).

Zwischensteuergutschriften aufgrund von Zuwendungsüberhängen würden den Anrechnungshöchstbetrag reduzieren.

1.3 Beschwerde vom 5. Oktober 2016 betr. Abweisungsbescheid:

Mit Eingabe vom 5. Oktober 2016 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 26. September 2019 und beantragte eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern iHv EUR 3.935,91, was zu einer Abgabengutschrift von EUR 10.625,00 anstelle der bisherigen EUR 6.689,00 führe.

In diesem Zusammenhang werde auf die zu dieser Thematik eingebrachten Vorlageantrag betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 29. September 2016 verwiesen.

In den Begründungsausführungen wurden die bereits im Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO vom 15. Dezember 2015 geäußerte rechtliche Würdigung des Sachverhaltes (s. Pkt 1.1) wortgleich wiedergegeben.

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO stellte die Bf. den Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht. Darüber hinaus beantragte die Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO.

1.4 "Vorlageantrag" vom 29. September 2016:

Mit Eingabe vom 29. September 2016 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht über die "Beschwerdeentscheidung vom 26. September 2016" (betreffend Körperschaftsteuer 2014) und verwies in der Begründung auf die in der Beschwerde vom 15. Dezember 2015 (Anmerkung: Beschwerde gegen Körperschaftsteuerbescheid 2014) ausgeführte Begründung.

1.5 Vorlagebericht des Finanzamtes vom 18. Oktober 2016:

Im Vorlagebericht vom 18. Oktober 2016 beantragt das Finanzamt eine Abweisung der Beschwerde.

2. Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2017:

Bei der erklärungsgemäßen Veranlagung der Bf. zur Körperschaftsteuer 2014 bis 2017 wurde jeweils keines dem laufenden Körperschaftsteuertarif unterliegendes steuerpflichtiges Einkommen ermittelt und aufgrund von Zuwendungen an Begünstigte in einem die zwischensteuerpflichtigen Erträge übersteigenden Ausmaß jeweils keine Zwischensteuern gemäß § 13 Abs. 3 KStG festgesetzt. Somit gelangten keine ausländischen Quellensteuern im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrages zur Anrechnung. Infolge der Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuern wurde jeweils eine Abgabengutschrift in Höhe der angerechneten KEST-Beträge ermittelt.

2.1 Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014-2017:

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 erhob die Bf. jeweils mit Eingaben vom 15. Dezember 2015, 9. August 2018 und 18. Februar 2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte jeweils die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, die wie folgt zu einer entsprechenden Erhöhung der daraus resultierenden Steuergutschriften führe:

Bezeichnung:	2014	2015	2016	2017
einbehaltene Steuerbeträge:	5.901,33	4.510,00	6.572,72	7.182,67
ausländ. Quellensteuern:	18.749,28	29.018,17	33.423,23	39.079,99
Steuergutschriften lt. Bf.:	24.650,00	33.528,00	39.996,00	46.263,00

Die beantragte Anrechnung ausländischer Quellensteuern für das Jahr 2014 wurde wortgleich mit der gleichen Begründung wie die mit gleicher Eingabe vom 15. Dezember 2015 beantragte Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO begründet.

Im Grundsatz stelle die Zwischenbesteuerung lediglich eine Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten dar (s. StiftRL, Rz 89). Werden Einkünfte iSd § 13 Abs. 3 KStG erzielt, werde eine Zwischensteuer eingehoben. Die Privatstiftung erhalte in jenem folgenden Jahr, in dem diese thesaurierte Gewinne unter Einbehaltung von KEST zugewendet werden, eine Steuergutschrift gemäß § 24 Abs. 5 KStG in Höhe der vorweg entrichteten Zwischensteuer. Die Zuwendung unterliege daher dem Prinzip nach einer Gesamtsteuerlast von 25%.

Neben der einbehaltenen KEST laste auf den Zuwendungen jedoch auch die ansonsten "anrechenbare" Quellensteuer, wodurch eine Steuerlast von mehr als 25% entstehe. Um diese Überbesteuerung zu verhindern, seien daher iSd BFG (GZ. RV/7101453/2013 vom 17.9.2014) neben der Zwischensteuer auch die darauf lastenden ausländischen Quellensteuern anrechenbar. Die Anrechnung der Quellensteuer führe im vorliegenden Fall zu einer erhöhten Abgabengutschrift.

Im vorliegenden Fall habe die Bf. in den Jahren 2014 bis 2017 die nachstehend bezeichneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und wie folgt ausländische Quellensteuern für die in diesen Kapitaleinkünften enthaltenen Zinsen entrichtet:

Bezeichnung:	2014	2015	2016	2017
<u>inländ.</u> Einkünfte gem. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG:	621.619,59	1.524.233,53	1.632.072,45	1.194.201,65
<u>ausländ.</u> Einkünfte gem. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG:	267.474,36	323.036,79	375.566,82	800.273,86
SUMME:	889.093,95	1.847.270,32	2.007.639,27	1.994.475,51
Zuwendgen. § 27 Abs 1 Z 1 EStG:	6.000.000,00	6.000.000,00	6.000.000,00	5.520.000,00
<u>ausländ.</u> Quellensteuern:	18.749,28	29.018,17	33.423,23	39.079,99

2.2 Beschwerdevorentscheidungen K 2014 bis 2017:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2017 wurden als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ebenso auf den Umstand verwiesen, dass Österreich die im Ausland einbehaltene Quellensteuer nur insoweit anrechne, als auf diese im Ausland erzielten Einkünfte österreichische Körperschaftsteuer entfalle (Anrechnungshöchstbetrag). Zwischensteuerentscheidungen aufgrund von Zuwendungsüberhängen würden den Anrechnungshöchstbetrag reduzieren.

Die Anrechnung ausländischer Steuern sei darüber hinaus ein Instrument zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Nachdem in Österreich keine Besteuerung der maßgeblichen Einkünfte erfolge, könne es demnach zu keiner Doppelbesteuerung kommen und sei eine Anrechnung (ausländischer Quellensteuern) somit ausgeschlossen. Die Beschwerden seien daher abzuweisen.

2.3 Vorlageanträge betreffend K 2014 bis 2017:

In weiterer Folge wurden mit Eingaben vom 29. September 2016, 7. September 2018 und 4. März 2019 jeweils die Anträge auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darüber hinaus wurden die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO beantragt. In der Begründung wurde jeweils auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen.

2.4 Vorlageberichte des Finanzamtes:

Nach den Ausführungen in den Vorlageberichten vertrete das Finanzamt jeweils die Auffassung, dass ausländische Quellensteuern nur insoweit anzurechnen seien, als auf die im Ausland erzielten Einkünfte österreichische Steuern entfallen.

Da aufgrund der sich in den Jahren 2014 bis 2017 jeweils ergebenden Zuwendungsüberhänge keine österreichischen Steuern auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte anfallen, könne auch keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgen.

3. Eingabe vom 19. November 2019:

Mit E-Mail-Eingabe vom 19. November 2019 verweist der steuerliche Vertreter auf das BFG-Erkenntnis vom 17. September 2019, GZ. RV/7101453/2013, demzufolge sich auf den hier strittigen Fall folgende Betrachtung ergebe:

Insgesamt seien im Jahre 2011 EUR 755.000,00 zugewendet worden. Gehe man iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988 davon aus, dass sämtliche 2011 erzielten Kapitaleinkünfte des Jahres 2011 im Betrag von EUR 516.897,09 an die Begünstigten zugewendet worden seien, seien zusätzlich weitere EUR 238.102,91 von thesaurierten Kapitalerträgen iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988 aus Vorjahren zugewendet worden (Gesamtzuwendungen laut Evidenzkonto EUR 755.000,00).

Auf diese Zuwendungen aus thesaurierten Kapitalerträgen der Vorjahre seien in den entsprechenden Jahren unter Anwendungen des Steuersatzes von 12,5% anrechenbare Körperschaftsteuern ("Zwischensteuer") im Gesamtbetrag von EUR 29.762,86 entrichtet worden. Diese entrichtete Körperschaftsteuer sei nunmehr gemeinsam mit im Ausland entrichteten Quellensteuern im Betrag von EUR 295,11 anrechenbar. Somit ergebe sich eine Gesamtanrechnung von EUR 30.027,97.

4. weitere Eingabe vom 20. Dezember 2019:

Mit weiterer Eingabe vom 20. Dezember 2019 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bf. ein Rechenbeispiel, aus dem die - aus der Sicht der Bf. nicht rechtfertigbaren unterschiedlichen steuerlichen Folgen hervorgehen, wenn man der Rechtsansicht folgen würde, dass auf Ebene der Privatstiftung, bei dieser grundsätzlich anrechenbare, ausländische Quellensteuern nicht auch gemäß § 13 Abs. 3 KStG gutgeschrieben werden können.

Um diesen Effekt zu verdeutlichen, werde im beiliegenden Rechenbeispiel angenommen, dass ausschließlich ausländische Wertpapierzinseinkünfte vorliegen, und es entweder im selben Jahr (§ 13 Abs. 3 KStG) oder in einem darauffolgenden Jahr zu Zuwendungen komme, die die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen (§ 24 Abs. 5 KStG). Das Beispiel sei damit unmittelbar mit

jenem der Rz 101 Stift-RL vergleichbar (dort allerdings noch mit dem Zwischensteuer-Satz von 12,5% gemäß der Rechtslage vor Budgetbegleitgesetz 2011).

Im Ergebnis sei anhand des beiliegenden Rechenbeispiels eindeutig zu erkennen, dass der verbleibende Nettozufluss im Falle von im selben Jahr entsprechend getätigten, die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigenden Zuwendungen genau um die Quellensteuerbelastung geringer sei, während bei entsprechenden Zuwendungen in einem darauffolgenden Jahr der Nettozufluss gleich sei wie bei einer Direktveranlagung einer natürlichen Person.

Die tatsächliche Steuerbelastung auf den ausländischen Zinsertrag steige also in jenen Fällen, in denen ausländische Wertpapierzins-einkünfte von einer Privatstiftung erzielt werden, und es im selben Jahr zu Zuwendungen komme, die die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen, somit 25% auf 35% bzw. 27,5% auf 37,5% (erhöhter KEST-Satz seit 2016 durch StRefG 2015/2016).

Im Hinblick auf die geschilderte Situation des vom BFG im Jahre 2014 mit 17.9.2014, GZ. RV/7101453/2013, entschiedenen Falles, bei dem - aus dem im BFG-Erkenntnis geschilderten Sachverhalt nicht ersichtlich - die ausländische Quellensteuer nicht auf die Zwischensteuer, sondern auf eine daneben anfallende "normale" Körperschaftsteuer angerechnet worden sei, dürfe die Bf. ihre Beschwerdebegründung wie folgt ergänzen:

Vorweg sei darauf hingewiesen, dass dieses Erkenntnis in dem von der Bf. davon gewonnenen Verständnis auch in der Literatur gewürdigt und als richtig erachtet worden sei, so etwa von *Marschner* (Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 3. Auflage 2015; als auch unverändert 4. Auflage 2019, Rz. 974: "*Allerdings habe das BFG die Erstattung des durch die Anrechnung der Quellensteuer reduzierten Teils der Zwischensteuer im Rahmen einer Zwischensteuerentlastung bejaht, sodass nach dieser Entscheidung der höhere Betrag erstattet werde. ME sei der höhere Betrag anzurechnen*"; ebenso *Marschner* in Investmentfonds in Fallbeispielen, 3. Auflage 2017, Rz. 818: "*Nach Ansicht des BMF werde durch die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Zwischensteuer das später erstattbare Volumen an Zwischensteuer gekürzt. Dies sei ME jedoch nicht richtig*".

Das *ursprüngliche Besteuerungskonzept* der Privatstiftungen habe eine weitest gehende Steuerfreistellung von Kapitalerträgen vorgesehen. Diese seien erst bei ihrer Zuwendung an einen Zuwendungsempfänger dem KEST-Abzug unterlegen. Damit sei das Prinzip der *Einfachbesteuerung* umgesetzt worden.

Mit der Einführung der Zwischensteuer (BBG 2001, zunächst nur mit 12,5%) sei dieser *Steuerstundungseffekt* etwas eingeschränkt worden, um eine "*Ungleichbehandlung zu Lasten vergleichbarer Vermögensveranlagungen natürlicher Personen*" (Aussage in EB zum BBG 2001; ErläutRV 311 BlgNR XXI. GP 311) zumindest teilweise auszugleichen. Mit der Erhöhung der Zwischensteuer auf 25% (BBG 2011) sei der Thesaurierungsvorteil - mit Ausnahme für Dividenden - zur Gänze entfallen.

Mit der Zwischensteuer werde die Besteuerung der späteren Zuwendungen *vorweg genommen* (vgl. etwa die Aussage in den EB zum BBG 2011; ErläutRV 981 BlgNR XXIV. GP 133, wonach sich auch durch Anhebung der Zwischensteuer auf 25% "*am System der Zwischensteuer als Vorwegbesteuerung [...] nichts ändern [solle]*" und Stift-RL, Rz. 89: "*Bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften handle es sich rechtstechnisch um solche der Privatstiftung, die allerdings vom Zweck der Regelung bei ihr nur einer Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten unterworfen werden*".

Entgegen der von der *Finanzverwaltung* vertretenen *Rechtsauffassung* seien *ausländische Quellensteuern* auf Ebene der Privatstiftung aus folgenden Gründen **gutzuschreiben**:

- Nach § 24 Abs. 5 Z 3 KStG (sowohl idF vor als auch nach AbgÄG 2015) betrage die **Gutschrift 25%** des Unterschiedsbetrages zwischen der KEST-Bemessungsgrundlage der **Zuwendungen** und der **ZwSt-pflichtigen Einkünfte**, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteige. Betroffen seien also **Fälle des Überhanges** der Zuwendungen über die Einkünfte.

Die Gutschrift beträgt **25%** dieses **Unterschiedsbetrages** (!), sodass eine etwaige anrechenbare **Quellensteuer**, die die tatsächliche und bescheidmäßig vorgeschriebene KÖSt-Belastung (Zwischensteuer) reduziert habe, **keine Bedeutung** habe. Die Bestimmung des § 24 Abs. 5 KStG kommt zur Anwendung, wenn Zuwendungen nicht im Jahr der Erzielung der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, sondern **erst danach** erfolgen. Zunächst vorgeschriebene Zwischensteuer werde somit in **späteren Zeiträumen** gutgeschrieben.

- In jenen Fällen, in denen die **Zuwendungen gleich** oder **höher** als die zwischensteuerpflichtigen **Einkünfte** seien, komme die Norm des § 13 Abs. 3 KStG zur Anwendung. Diese Bestimmung sehe vor, dass die der Zwischenbesteuerung unterliegenden Einkünfte *um die im selben Jahr getätigten Zuwendungen verringert* werden. Im Endeffekt falle **keine Zwischensteuer** an. Eine *etwaige* anrechenbare **Quellensteuer** ginge jedoch mangels inländischer Steuerbelastung (ZwSt) **ins Leere** und würde einen *endgültigen Steueraufwand* darstellen.

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters sei es aus mehreren Gründen sachlich **nicht rechtfertigbar**, dass die **Quellensteuerbelastung** in jenen Fällen eine **endgültige Belastung** darstelle, in denen entsprechende **Zuwendungen im selben Jahr** erfolgen:

§ 13 Abs. 3 KStG sei - in *verfassungskonformer Interpretation* - so zu verstehen, dass auch im Falle **seiner Anwendung** eine **Quellensteuer** entsprechend **gutzuschreiben** sei. Dies entspreche nach Auffassung des steuerlichen Vertreters dem **Telos** der Regelung.

Nach den EB zum BBG 2001 (ErläutRV BlgNR XXI. GP 311) sollte mit der Einführung der Zwischensteuer lediglich eine "*Ungleichbehandlung zu Lasten vergleichbarer Vermögensveranlagungen natürlicher Personen*" eingeschränkt werden. Ei-

ne **Schlechterstellung** bei einer Vermögensveranlagung über eine **Privatstiftung**, die auf Ebene der Privatstiftung in den oben genannten Fällen eintrete, sei bei der Einführung der Zwischensteuer keinesfalls intendiert gewesen (s. beiliegendes Rechenbeispiel).

Auch mit der Anhebung der Zwischensteuer auf 25% durch das BBG 2011 (ErläutRV XXIV. GP 133) sollte sich nach den EB zum BBG "am System der Zwischensteuer als Vorwegbesteuerung" nichts ändern. Somit lasse auch eine **historische** Gesetzesinterpretation keinesfalls erkennen, weswegen die oben beschriebene und vom BMF vertretene Differenzierung zwischen § 13 Abs. 3 und § 24 Abs. 5 KStG-Fällen eintreten solle.

- Auch aus **unionsrechtlicher Sicht** erscheine es problematisch, wenn Privatstiftungen im Falle der Veranlagung in **ausländische Wertpapiere**, bei denen es idR zu einem Quellensteuereinbehalt komme, im Ergebnis **schlechter gestellt** werden sollen, als Privatstiftungen, die lediglich in nationale Wertpapiere investieren.

Nach der Rechtsprechung des EuGH gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbiete, solche, die geeignet seien, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (zuletzt Urteil vom 13.11.2019, Rs C-641/17, Rz. 48 College Pension Plan of British Columbia mit Verweis auf zahlreiche Vorjudikatur).

Konkret würden österreichische Privatstiftungen durch die österreichische Regelung nach dem Verständnis einer finalen zusätzlichen Steuerbelastung in Höhe der "anrechenbaren" ausländischen Quellensteuer von Investitionen in ausländische Wertpapiere (Zinspapiere) abgehalten und aus steuerlicher Sicht werden solche Investitionen gegenüber Veranlagungen in inländische Wertpapiere (Zinspapiere) schlechter.

Hiefür erscheine keinerlei Rechtfertigung ersichtlich, weswegen die Vereinbarkeit der von Seiten des BMF vertretenen Interpretation von § 13 Abs. 3 KStG mit den Grundfreiheiten des AEUV (insb. der **Kapitalverkehrsfreiheit** gemäß Art. 63ff AEUV, die auch gegenüber Drittstaaten gelte) ernsthaft in Zweifel gezogen werden müsse (s. idZ EuGH 17.9.2015, C-589/13, *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, wo vom EuGH jedoch für Fälle der unterschiedlichen Behandlung von in- und ausländischen **Begünstigten** eine Nichtvereinbarkeit mit Art. 63 AEUV behauptet worden sei).

Es liege somit ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Dieser **Eingriff** sei mit der dem Binnenmarkt inhärenten Zielsetzung des Verbots von Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten bzw. zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten keinesfalls in Einklang zu bringen und weder iSd Art. 64f AEUV zu rechtfertigen noch verhältnismäßig.

Es sei daher die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV unmittelbar anzuwenden und die ausländischen Quellensteuern gutzuschreiben. An dieser Stelle werde festgehalten, dass das BFG als iSd Art. 267f AEUV ein vorlageberechtigtes Gericht sei und den Weg zum Gerichtshof der Europäischen Union zu dieser - uE nicht in Einklang mit den Grundfreiheiten des AEUV bzw. dem Binnenmarkt zu bringenden - Rechtsfrage bzw. -Problematik beschreiten könne, um die uE vorliegende Rechtswidrigkeit der Bestimmung des § 13 Abs. 3 KStG aufzuzeigen.

Eine, das Problem wohl im Ergebnis ebenso lösende Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die auf Zuwendungen an die Begünstigten anfallende KEST (auf Begünstigtenebene anstatt auf Privatstiftungsebene), scheitere wohl an der mangelnden gesetzlichen Verankerung (vgl. *Engelmair* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG 2016, § 13, Rz. 188). Gleichzeitig würden jedoch auch die Ausführungen *Engelmairs* aufzeigen, dass eine endgültige Belastung aufgrund nicht berücksichtigbarer ausländischer Quellensteuern jedenfalls **unionsrechtlich bedenklich** erscheinen.

Auch der *Wortlaut* der Regelung des § 13 Abs. 3 KStG vor dem AbgÄG 2015, wonach "eine Besteuerung zu unterbleiben" habe, wenn Zuwendungen getätigt werden, spreche gegen das tatsächliche und endgültige Anfallen von Quellensteuer. Auch die Quellensteuer stelle nämlich eine solche "Besteuerung, die zu unterbleiben habe", dar. In der seit AbgÄG 2015 geltenden Fassung (Inkrafttreten mit 1.1.2016) sei diese Formulierung zwar nicht mehr enthalten, vom Inhalt her aber noch immer zu beachten. Die mit dem AbgÄG 2015 vorgenommene, geänderte Formulierung vom § 13 Abs. 3 KStG habe nämlich darauf abgezielt, eine Entlastung von der Zwischensteuer davon abhängig zu machen, ob die Zuwendung selbst der KEST unterliege und somit für Fälle von Zuwendungen an ausländische Begünstigte unter Beachtung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens.

Zusammengefasst gebiete sowohl eine verfassungskonforme, eine dem historischen Willen des Gesetzgebers sowie eine unionsrechtskonforme Interpretation der Vorschrift des § 13 Abs. 3 KStG eine sofortige Gutschrift einer ausländischen Quellensteuer in Jahren, in denen die getätigten Zuwendungen die auf Ebene der Privatstiftung erzielten Kapitalerträge übersteigen.

Abschließend werde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO zurückgenommen.

Aufgrund des mit Eingabe vom 20. Dezember 2019 beigefügten Rechenbeispiels ergebe sich die nachstehend aufgezeigte unterschiedliche Steuerbelastung mit KEST und Quellensteuern bei einer natürlichen Person sowie bei einer Privatstiftung:

rechnerisches Ergebnis bei natürlicher Person:

bei natürl. Person:	Betrag:	Einkünfte:
Kapitaleinkünfte:	100,00	100,00
KESt:	25,00	
Anrechnung QuSt:	- 10,00	- 10,00
KESt-Restschuld:	15,00	- 15,00
Kapitaleinkünfte nach Steuern:		75,00

rechnerisches Ergebnis bei Privatstiftung - mit Zuwendung im selben Jahr:

Ausgangssituation:	bei Privatstiftung:		bei natürl. Person:
Zinseinkünfte Italien:	100,00		100,00
(nach DBA) anrechenb. QuSt.:	- 10,00		- 10,00
Zufluss nach QuSt-Abzug:	90,00		90,00
bei Privatstiftung mit Zuwendung im gleichen Jahr:		Cash Position aus Sicht PS:	Zufluss an natürl. Person:
Zufluss Zinsen aus Italien:		90,00	
Kapitaleinkünfte:	100,00		
Zuwendung:	- 90,00	- 90,00	90,00
Zwischensteuer-pflichtig:	10,00		
Zwischensteuer 25%:	2,50	- 2,50	
KESt auf Zuwendung:	22,50		- 22,50
Kapitaleinkünfte nach Steuern:	- 90,00	- 2,50	67,50
vereinfachend beide Cashpositionen gemeinsam:		65,00	

Das Ergebnis sei ein um 10 Einheiten geringerer Nettobetrag infolge der fehlenden Anrechnung der ausländischen Quellensteuern.

rechnerisches Ergebnis bei Privatstiftung - mit Zuwendung im Folgejahr:

bei Privatstiftung mit Zuwendung im Folgejahr:		Cash Position aus Sicht PS:	Zufluss an natürl. Person:
Zufluss Zinsen aus Italien:		90,00	
Zwischensteuerpflichtig:	100,00		
Zuwendung:	-		
Zwischensteuerpflichtig:	100,00		
Zwischensteuer 25%:	25,00		
anrechenbare Quellensteuer:	- 10,00		
KÖSt-Restschuld:	15,00		
Zw.finanzierung bis KSt-Gutschrift:	100,00	- 100,00	100,00
KESt auf Zuwendung:	25,00		- 25,00
Gutschrift gemäß § 24 Abs 5 KStG:	25,00	25,00	
KESt auf Zuwendung:	-		-
gleiches Ergebnis wie bei Direktveranlagung durch natürl. P.:			75,00

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Anrechnung ausländischer Quellensteuern 2013 bis 2017:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob im Wege der Veranlagung ausländische Quellensteuern aus ausländischen, der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitalerträgen, im Wege der Veranlagung einer Privatstiftung zur Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 angerechnet werden können.

Dies insbesondere, wenn in den beschwerdegegenständlichen Jahren keine dem laufenden Tarif unterliegenden Einkünfte erzielt und keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG ermittelt wurde, da die getätigten Zuwendungen, von denen KESt einbehalten und abgeführt wurde, die die der Zwischensteuer unterliegenden Kapitalerträge bei weitem übersteigen. Die Anrechnung allfälliger Gutschriften aus allfälligen Zwischensteuern der Vorjahre bildet nicht den Gegenstand dieses Verfahrens.

Nach Auffassung der Bf. laste auf den Zuwendungen neben der einbehaltenen KESt auch die ansonsten "anrechenbare" Quellensteuer, wodurch eine Steuerlast von mehr als 25% entstehe. Die Anrechnung der (ausländischen) Quellensteuer führe zu einer erhöhten Abgabengutschrift, auch wenn sich keine inländische Steuerbelastung für die Bf. ergebe.

anzuwendende Rechtslage:

Gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 oder 7 fallen, nach Maßgabe des § 13 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 idF BGBl I 22/2012 (Rechtslage bis 31.12.2015) 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.

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.

Nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl I 163/2015 (Geltungszeitraum 2016) sowie BGBl I 28/2017 (Geltungszeitraum 2017) 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 aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist.

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

Nach § 24 Abs. 5 KStG 1988 ist die Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, 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. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.
3. Die Gutschrift beträgt (nach den Jahren 2013 bis 2015 anzuwendenden Fassungen) 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 Einkünfte übersteigt.

...

Nach § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 idF BGBl I 163/2015 (für die Jahre 2017 und 2018) ist die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift 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.

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 I 163/2015, mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen.

Für den konkreten Einzelfall bedeutet dies:

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 Einkünfteermittlung 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 somit zusammen in einem Bescheid festgesetzt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 155, S. 1131).

Die in § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 taxativ aufgezählten Einkünfte aus Kapitalvermögen nehmen bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer eine Sonderstellung ein.

Im Besteuerungsregime der Privatstiftung waren Erträge aus Kapitalforderungen ursprünglich steuerfrei und sind somit nur einmal - nämlich bei deren Zuwendung an den Begünstigten im Rahmen des KEST-Einbehaltes - der Besteuerung unterzogen worden. Nach dem ursprünglichen Besteuerungskonzept für Privatstiftungen, das bis Ende 2000 anzuwenden war, flossen demnach 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. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 147, S. 1129).

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).

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, das 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. Ebenso wenig ist von einer "Anrechnung" der Zwischensteuer auf die Kapitalertragsteuer (KESt) im Rahmen der Zuwendungsbesteuerung auszugehen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 151, S. 1130).

Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG und unterliegen der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG. Sie sind keine Schenkungen im zivilrechtlichen Sinn (siehe Lang, SWK 2001, S 323; Ludwig, in FS Bruckner, 157 ff). Demnach berechtigen auch steuerfreie Substanzzuwendungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, die nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, nicht zur Gutschrift von Zwischensteuern aus Vorjahren (vgl. Lang/Schuch/Staringer, § 24, Rz. 118).

Bei einer Ausschüttung aus Investmentfonds wird die KEST von der Ausschüttung abgezogen und an das Finanzamt abgeführt.

Die in Rede stehenden Quellensteuern in den Jahren 2013 bis 2017 stammen fast ausschließlich aus Investmentfonds (Spezialfonds). Der Investmentfonds ist kein Steuersubjekt, die Erträge, die von einem Investmentfonds erzielt werden, werden dem Transparenzprinzip folgend auf Ebene der Privatstiftung als Anleger erfasst, wobei in zeitlicher und sachlicher Hinsicht auf die tatsächliche Ausschüttung abgestellt wird. Im Fonds erzielte Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG (d.h. Zinserträge aus Bankeinlagen sowie Anleihen) unterliegen gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG der Zwischensteuer (vgl. Schuchter in Bergmann/Bieber, KStG Update-Kommentar, § 13 KStG, Rz. 90).

Wird im Ausland auf die Kapitalerträge Quellensteuer einbehalten, ist diese abkommenskonform im Rahmen des der Privatstiftung zur Verfügung stehenden *Anrechnungshöchstbetrages* auf die Zwischensteuer anzurechnen (vgl. Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch, Punkt 12.4 Zwischenbesteuerung, S. 198).

Die Anrechnung *ausländischer Quellensteuern* ist mit der auf die ausländischen Kapitalerträge entfallenden anteiligen inländischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer begrenzt. Fällt demnach in Österreich keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an, weil das Einkommen insgesamt unter der Besteuerungsgrenze liegt oder da Verluste aus Vorjahren zur Verrechnung gelangen, kann auch keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgen (vgl. Herzog in Handbuch ESt, 2012, Punkt 31.3.6 Anrechnung und Erstattung ausländischer Quellensteuern). Gleiches gilt, wenn bei einer Privatstiftung keine dem laufenden Körperschaftsteuertarif unterliegenden Einkünfte vorliegen und es auf Grund von Zuwendungen an die Begünstigten zu keiner Ermittlung der Zwischensteuer kommt. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrages setzt daher eine anteilige Besteuerung ausländischer Einkünfte mit österreichischer Körperschaftsteuer bzw. Zwischensteuer voraus.

Im vorliegenden Fall wurde in den Jahren 2013 bis 2016 aufgrund der Verrechnung von Verlusten aus Vorjahren jeweils kein steuerpflichtiges Einkommen ermittelt, aufgrund dessen eine dem laufenden Tarif unterliegende Körperschaftsteuer ermittelt bzw. festgesetzt wurde. Für das Jahr 2017 wurde in Ermangelung von dem laufenden Tarif unterliegenden Einkünften kein steuerpflichtiges, dem laufenden Tarif unterliegendes Einkommen erklärt und keine dem laufenden Tarif unterliegende Körperschaftsteuer festgesetzt.

Darüber hinaus tätigte die Bf. in den Jahren 2013 bis 2017 kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen an Begünstigte in einem stets die Höhe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte überschreitenden Ausmaß, sodass jeweils keine Zwischensteuer festgesetzt wurde. Somit ist aufgrund des jeweils anzuwendenden *Anrechnungshöchstbetrages* mangels Festsetzung einer laufenden Körperschaftsteuer sowie mangels Festsetzung einer Zwischensteuer für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern in den Jahren 2013 bis 2017 kein Raum.

So die Bf. zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern das BFG-Erkenntnis vom 17.9.2014, GZ. RV/7101453/2013, ins Treffen führt, ist darauf zu verweisen, dass in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall der Normalbesteuerung der Privatstiftung unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt wurden, hinsichtlich derer die für laufende Einkünfte der Privatstiftung eine laufende Körperschaftsteuer ermittelt wurde, auf die nebst der Zwischensteuer auch ausländische Quellensteuern angerechnet wurden.

Soweit seitens der Bf. damit argumentiert wird, dass auf den Zuwendungen an die Begünstigten auch die ansonsten "anrechenbare" ausländische Quellensteuern hafte, ist dem zu entgegen, dass eine Doppelbesteuerung insoweit nicht vorliegt, als für diese Einkünfte keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG festgesetzt und diese auch nicht mit den laufenden Körperschaftsteuertarif versteuert wurden. Es liegt somit keine Ertragsbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung vor.

Aufgrund des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages war für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern in den Jahren 2013 bis 2017 kein Raum.

So seitens der Bf. argumentiert wird, in *verfassungskonformer Interpretation* sei § 13 Abs. 3 KStG so zu verstehen, dass auch im Falle seiner Anwendung eine (ausländische) Quellensteuer gutzuschreiben sei, da mit der Einführung der Zwischensteuer eine Ungleichbehandlung "zu Lasten vergleichbarer Vermögensveranlagungen natürlicher Personen eingeschränkt" und eine Schlechterstellung bei einer Vermögensveranlagung über eine Privatstiftung keineswegs intendiert gewesen sei, ist dem entgegen zu halten:

Erwirtschafteten Privatstiftungen bis zum Inkrafttreten des BBG 2001 Gewinne aus Kapital- und Beteiligungserträgen sowie Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen, so flossen diese der Privatstiftung ohne jeden Steuerabzug zu. Die Steuerfreiheit bestimmter (sonst KEST-pflichtiger) Kapitalerträge (für Privatstiftungen) hatte zum Ziel, dass das für natürliche Personen maßgebliche Besteuerungsniveau für endbesteuerte Kapitalerträge von 25% (erst) anlässlich der Besteuerung der Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG erreicht und die Besteuerung erst im Zeitpunkt der Zuwendung erfolgen sollte (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13, Rz. 147). Im Falle von thesaurierten und zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt ausgeschütteten Kapitalerträgen konnten somit bei eigennützigen Privatstiftungen beachtliche Steuerstundungseffekte erzielt werden (vgl. Achatz/Kirchmayr, a.a.O., § 13, Rz. 149).

Die Einführung der Zwischensteuer mit 12,5% mit BBG 2001 diene somit dem Zweck, die für eigennützige Privatstiftungen bestehenden steuerlichen Begünstigungen, der Vornahme eines KEST-Abzuges bei Kapitalerträgen erst im Zeitpunkt der Zuwendung zu mindern. Soweit aufgrund von Ausschüttungen im selben bzw. Folgejahr unterschiedliche (Gesamt)Steuerbelastungen resultieren, ergibt sich dies systembedingt als Ausfluss der Anrechnungsmethode. Dies insbesondere, wenn in Ermangelung der dem laufenden (normalen) Körperschaftsteuertarif unterliegenden Einkünfte sowie aufgrund von die zwischensteuerpflichtigen Erträge übersteigenden Zuwendungen keine Körperschaftsteuer und keine Zwischensteuer festgesetzt wird. Damit ist aber keine Diskriminierung gegenüber einer natürlichen Person gegeben, bei der es in Ermangelung einer inländischen Steuerfestsetzung aufgrund des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages ebenfalls zu keiner Anrechnung ausländischer Quellensteuern kommt (vgl. Herzog in Handbuch ESt, 2012, Punkt 31.3.6 Anrechnung und Erstattung ausländischer Quellensteuern).

Die Nichtanrechnung ausländischer Quellensteuern ist Ergebnis des zur Anwendung gelangenden *Anrechnungshöchstbetrages*. Demnach rechnet Österreich maximal so viel an ausländischen Quellensteuern an, wie österreichische Steuer auf die jeweiligen (ausländischen) Kapitaleinkünfte entfällt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn Österreich als Ansässigkeitsstaat des Begünstigten das Besteuerungsrecht an ausländischen Kapitalerträgen zusteht und dem Quellenstaat mit DBA das Recht zur Erhebung einer Quellensteuer eingeräumt wurde. Ergibt sich in Österreich keine Besteuerung, erfolgt demnach keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern und die ausländische - ansonsten anrechenbare - Quellensteuer bleibt als effektive Steuerbelastung "hängen" (vgl. Marschner in Investmentfonds in Fallbeispielen, 3. Auflage, 2017, a) Anrechnungshöchstbetrag).

Eine allenfalls resultierende unterschiedliche Steuerbelastung ist Ausfluss der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesenen Besteuerungsrechte der (ausländischen) Quellenstaaten sowie systembedingtes Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages. Eine - aus unionsrechtlicher Sicht bedenkliche - Diskriminierung der Bf. gegenüber Privatstiftungen, die ausschließlich inländische Wertpapiererträge erzielen, ist somit nicht gegeben. Ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit liegt somit nicht vor. Ebenso wenig könnten bei einer natürlichen im Inland ansässigen Person ausländische Quellensteuern nur dann im Rahmen des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages angerechnet werden, so ausländische Einkünfte anteilig mit österreichischer Einkommenssteuer besteuert werden.

Den Ausführungen, ausländische Quellensteuern wären auf die auf die Zuwendungen an die Begünstigten anfallende KEST anzurechnen, ist zu entgegen, dass dies gesetzlich nicht verankert ist. Darüber hinaus ergibt sich dies auch nicht aufgrund der Anrechnungsmethode des Art. 23B OECD-Musterabkommen, weil Steuerschuldner für die mit ausländischer Quellensteuer belasteten Einkünfte die Bf. als Privatstiftung ist und Steuerschuldner der KEST auf die Zuwendungen der Begünstigte ist. Es liegen somit zwei unterschiedliche Personen als Steuerschuldner vor (vgl. Engelmaier in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, § 13, Rz. 188).

2. Abweisungsbescheid gemäß § 299 BAO betr. Körperschaftsteuer 2013:

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

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind nach § 302 Abs. 2 lit. b BAO Aufhebungen nach § 299 auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Die Aufhebung eines Bescheides nach 299 BAO hat zu erfolgen, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist und der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die auf § 299 BAO gestützte Aufhebung eines Bescheides setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden des Bescheidadressaten voraus (vgl. Ritz, BAO, § 299, Rz. 11).

Die auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und eine grundsätzliche Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht (vgl. VwGH 20.1.2016, Zl. 2012/13/0059).

Der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist nach §302 Abs. 1 bzw. § 302 Abs. 2 lit. b BAO binnen eines Jahres ab Bekanntgabe (Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides einzubringen (vgl. Ritz, BAO, § 299, Rz. 20 und 21).

In Punkt 1. dieser Entscheidung wurde ausführlich begründet, aus welchen Gründen eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern für das Jahr 2013 iHv EUR 3.935,91 aufgrund mangelnder Festsetzung einer laufenden Körperschaftsteuer sowie in Ermangelung der Festsetzung einer Zwischensteuer nicht in Betracht kam. Auf Punkt 1. dieser Entscheidung wird verwiesen.

Ist demnach eine auf § 299 BAO gestützte Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 27. Oktober 2015 demnach nicht geboten, war die Beschwerde vom 5. Oktober 2016 in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der Anrechnung ausländischer Quellensteuern mangels der der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkünfte sowie mangels Zwischensteuern gemäß § 13 Abs. 3 KStG der zum Anrechnungshöchstbetrag ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 22.2.1994, Zl. 93/14/0202).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2020