

## Anrechnung ausländischer Quellensteuern

1. In einem Fall, in dem sowohl das Einkommen als auch die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte der Privatstiftung in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren null betragen, können ausländische - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Quellensteuern nicht angerechnet (und nicht vorgetragen) werden. Der damit einhergehende Effekt einer endgültigen Steuerbelastung in Höhe der nichtangerechneten Quellensteuern ist allerdings kein Spezifikum des Zwischenbesteuerungsregimes bei Privatstiftungen, sondern tritt - sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften - in allen Fällen ein, in denen eine Anrechnung zur Gänze (aufgrund eines Einkommens von null oder eines negativen Einkommens) oder zum Teil (bei einer teilweisen Anrechnung unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages) unterbleibt, sofern nicht spezielle Bestimmungen einen Anrechnungsvortrag normieren.
2. Es kann keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern - auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer - erfolgen, wenn die damit belasteten ausländischen Einkünfte in jenem Jahr, in dem sie erzielt werden, im Inland aufgrund eines zu niedrigen Einkommens - oder eines negativen Einkommens, etwa auf Grund des Vorliegens negativer Einkünfte - nicht der Besteuerung unterliegen. Eine gänzliche Anrechnung ausländischer Quellensteuern - ohne Berücksichtigung eines aufgrund der spezifischen Einkünfte- bzw Einkommensermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen ermittelten Anrechnungshöchstbetrages - ist unionsrechtlich nicht geboten.
3. Schon nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 24 Abs. 5 Z 1 KStG 1988 kann nur die tatsächlich entrichtete - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Körperschaftsteuer wieder gutgeschrieben werden. Angerechnete Quellensteuern reduzieren insoweit die zu entrichtende - und im Evidenzkonto gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988 aufzuzeichnende - Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 und können damit in späteren Veranlagungsjahren, in denen die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigende Zuwendungen getätigt werden, nicht gutgeschrieben werden.

ESTG § 2; KStG §§ 7, 13, 22, 24

VwGH 27.6.2023, Ra 2020/13/0043

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine österreichische Privatstiftung, die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum neben (steuerfreien) Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 fast ausschließlich gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nach Maßgabe von § 22 Abs. 2 KStG 1988 gesondert zu versteuernde (zwischensteuerpflichtige) - in- und ausländische - Kapitaleinkünfte erzielte. In allen verfahrensgegenständlichen Jahren tätigte die Revisionswerberin Zuwendungen jeweils in einem die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte weit übersteigenden Ausmaß.

2 Mit Bescheiden vom 27. Oktober 2015, 10. Dezember 2015, 2. und 3. August 2018, sowie 13. Februar 2019, wurde die Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 festgesetzt. Aufgrund der Höhe der in sämtlichen Veranlagungsjahren getätigten Zuwendungen wurden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte mit null festgesetzt. Das Einkommen wurde ebenfalls mit null festgesetzt. Aufgrund der Anrechnung der auf erzielte (steuerfreie) Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 entfallenden Kapitalertragsteuer (KESt) ergab sich weiters eine Gutschrift an Körperschaftsteuer.

3 Die Revisionswerberin beantragte mit Schriftsatz vom 15. Dezember 2015 die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO, weil eine Anrechnung der in der Körperschaftsteuererklärung ausgewiesenen ausländischen Quellensteuern - die zu einer höheren Gutschrift geführt hätte - unterblieben sei. Das Finanzamt wies den Antrag mit näherer Begründung als unbegründet ab. Die Revisionswerberin erhob dagegen Beschwerde und stellte einen Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO, woraufhin das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorlegte.

4 Die Revisionswerberin erhob mit derselben Begründung auch Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen ab, woraufhin die Revisionswerberin Vorlageanträge stellte.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht sämtliche Beschwerden als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

6 Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, Gegenstand des Verfahrens sei die Frage, ob Quellensteuern aus ausländischen, der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitalerträgen im Wege der Veranlagung einer Privatstiftung zur Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 angerechnet werden könnten, wenn in diesen Jahren keine dem laufenden Tarif unterliegenden Einkünfte erzielt und keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt worden sei, da die getätigten Zuwendungen - von denen KESt einbehalten und abgeführt worden sei - die zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträ-

ge bei weitem überstiegen hätten. Die Anrechnung von Zwischensteuern der Vorjahre bilde hingegen nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

7 § 13 Abs. 3 KStG 1988 nehme bestimmte taxativ aufgezählte Einkünfte, die im außerbetrieblichen Bereich erzielt werden, von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwerfe diese einer gesonderten Körperschaftsteuer bzw. Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988.

8 Die Einhebung der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterbleibe insoweit, als im Veranlagungszeitraum der KEST unterliegende Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 an Begünstigte getätigt würden. Die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer werde somit um die KEST-pflichtigen Zuwendungen reduziert.

9 Ungeachtet des Umstandes, dass es sich bei der Zwischensteuer um eine vorweg genommene Besteuerung für spätere Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten handle, sei die Zwischensteuer als (Sonder-) Körperschaftsteuer der Privatstiftung und nicht als Vorauszahlung der KEST für die Zuwendungen an die Begünstigten zu verstehen. Ebenso wenig sei von einer „Anrechnung“ der Zwischensteuer auf die KEST im Rahmen der Zuwendungsbesteuerung auszugehen.

10 Die verfahrensgegenständlichen (ausländischen) Quellensteuern in den Jahren 2013 bis 2017 seien im Zusammenhang mit Erträgen aus Investmentfonds (Spezialfonds), an denen die Revisionswerberin Anteile gehalten habe, angefallen.

11 Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern sei mit der auf die ausländischen Kapitalerträge entfallenden anteiligen inländischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer begrenzt (Anrechnungshöchstbetrag). Falle demnach in Österreich keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an, könne auch keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgen. Dies gelte auch, wenn bei einer Privatstiftung keine dem laufenden Körperschaftsteuertarif unterliegenden Einkünfte vorlägen und es auf Grund von Zuwendungen an die Begünstigten zu keiner „Ermittlung der Zwischensteuer“ komme.

12 Im vorliegenden Fall sei in sämtlichen Jahren kein steuerpflichtiges Einkommen ermittelt und keine dem laufenden Tarif unterliegende Körperschaftsteuer festgesetzt worden. Weiters habe die Revisionswerberin in sämtlichen Jahren KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte in einem stets die Höhe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte überschreitenden Ausmaß getätigt, sodass jeweils keine Zwischensteuer festgesetzt worden sei.

13 Somit sei aufgrund des jeweils anzuwendenden Anrechnungshöchstbetrages mangels Festsetzung einer laufenden Körperschaftsteuer sowie mangels Festsetzung einer Zwischensteuer für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern kein Raum.

14 Entgegen dem Argument der Revisionsweberin, wonach auf den Zuwendungen an die Begünstigten auch die ansonsten „anrechenbaren“ ausländischen Quellensteuern haften würden, liege eine Doppelbesteuerung insoweit nicht vor, als für diese Einkünfte keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 festgesetzt worden sei, womit keine Ertragsbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung vorliege.

15 Auch die von der Revisionswerberin begehrte Gutschrift der ausländischen Quellensteuer aufgrund einer verfassungskonformen Interpretation des § 13 Abs. 3 KStG 1988 - es sei nach der Revisionswerberin mit der Einführung der Zwischensteuer eine Schlechterstellung bei einer Vermögensveranlagung über eine Privatstiftung im Vergleich mit der Vermögensveranlagung durch natürliche Personen keineswegs intendiert gewesen - scheide aus, weil keine Diskriminierung gegenüber einer natürlichen Person gegeben sei. Bei dieser komme es in Ermangelung einer inländischen Steuerfestsetzung aufgrund des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages ebenfalls zu keiner Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

16 Die Nichtanrechnung ausländischer Quellensteuern sei Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages. Eine allenfalls resultierende unterschiedliche Steuerbelastung sei 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 Revisionswerberin gegenüber Privatstiftungen, die ausschließlich inländische Wertpapiererträge erzielen, sei somit nicht gegeben, ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit liege somit nicht vor.

17 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu der das Finanzamt - nach Einleitung des Vorverfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof - eine Revisionsbeantwortung eingebracht hat. Die Revisionswerberin erstattete zu dieser Revisionsbeantwortung eine Replik.

18 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

19 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

20 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

21 Gemäß § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG hat die Revision (u.a.) die Bezeichnung der Rechte, in denen der Revisionswerber verletzt zu sein behauptet (Revisionspunkte), zu enthalten. Durch die vom Revisionswerber vorgenommene Bezeichnung der Revisionspunkte wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses oder des angefochtenen Beschlusses gemäß § 41 Abs. 1 VwGG gebunden ist. Danach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen, ob irgendein subjektives Recht des Revisionswerbers verletzt wurde, sondern nur zu prüfen, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung dieser behauptet. Der in § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG geforderten Angabe der Revisionspunkte kommt für den Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens insoweit entscheidende Bedeutung zu, als der Revisionswerber jenes subjektive Recht herauszuheben hat, dessen behauptete Verletzung die Legitimation zur Revisionserhebung erst begründet (vgl. VwGH 3.5.2021, Ra 2020/13/0004, mwN). Durch den Revisionspunkt wird somit der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses gebunden ist. Wird der Revisionspunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang der Revision nicht zugänglich (vgl. VwGH 11.2.2022, Ra 2022/13/0007, mwN).

22 Als Revisionspunkt macht die Revisionswerberin geltend, sie erachte sich durch das angefochtene Erkenntnis „in seinem [gemeint: ihren] einfachgesetzlich gewährleisteten, subjektiven Recht auf rechtmäßige Anwendung der Steuergesetze“, insbesondere bestimmter - näher aufgezählter - Bestimmungen des KStG 1988 und EStG 1988 verletzt.

23 Mit diesem Vorbringen macht die Revisionswerberin keinen tauglichen Revisionspunkt geltend. Ein abstraktes Recht auf (richtige) Anwendung von durch Paragraphenzahlen bezeichneten Bestimmungen besteht nicht (vgl. VwGH 7.9.2021, Ra 2021/15/0036; 12.6.2020, Ra 2019/15/0098; 10.9.2019, Ro 2019/16/0009; 30.4.2019, Ro 2018/15/0001, jeweils mwN).

24 Die Revision erweist sich damit schon deshalb als unzulässig und war daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen.

25 Im Übrigen zeigt die Revisionswerberin in ihrer Zulässigkeitsbegründung - in der im Wesentlichen fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Anrechnungshöchstbetrag „bei einer Privatstiftung“ behauptet und unionsrechtliche Bedenken geäußert werden - auch keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf.

26 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern - auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer - erfolgen, wenn die damit belasteten ausländischen Einkünfte in jenem Jahr, in dem sie erzielt werden, im Inland aufgrund eines zu niedrigen Einkommens - oder eines negativen Einkommens, etwa auf Grund des Vorliegens negativer Einkünfte - nicht der Besteuerung unterliegen (vgl. VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; 7.8.2001, 97/14/0109; 27.11.2014, 2012/15/0002).

27 Eine gänzliche Anrechnung ausländischer Quellensteuern - ohne Berücksichtigung eines aufgrund der spezifischen Einkünfte- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen ermittelten Anrechnungshöchstbetrages - ist auch nicht unionsrechtlich geboten (vgl. EuGH 25.2.2021, C-403/19, Société Générale SA, mwN; vgl. dazu Bendlinger, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2021, 701).

28 Im vorliegenden Fall betragen sowohl das Einkommen als auch die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte der Revisionswerberin in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren - unbestritten - null. In einem solchen Fall können nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausländische - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Quellensteuern nicht angerechnet (und nicht vorgetragen) werden.

29 Der damit einhergehende - von der Revisionswerberin kritisierte - Effekt einer endgültigen Steuerbelastung in Höhe der nicht-angerechneten Quellensteuern (siehe dazu Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer [Hrsg], KStG3 § 13 Rz 104, 188) ist allerdings kein Spezifikum des Zwischenbesteuerungsregimes bei Privatstiftungen, sondern tritt - sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften - in allen Fällen ein, in denen eine Anrechnung zur Gänze (aufgrund eines Einkommens von null oder eines negativen Einkommens) oder zum Teil (bei einer teilweisen Anrechnung unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages) unterbleibt, sofern nicht spezielle Bestimmungen einen Anrechnungsvortrag normieren (siehe dazu allerdings erneut VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002, mwN).

30 Soweit die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung das Vorliegen einer - vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit - unionsrechtlich verbotenen Diskriminierung „von ausländischen Wertpapieren“ behauptet und dazu lediglich vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe sich eines anderen Vergleichspaares als die Revisionswerberin bedient, ist dem entgegenzuhalten, dass in der angefochtenen Entscheidung Privatstiftungen, die ausschließlich inländische Wertpapiererträge erzielen, Privatstiftungen, die ausschließlich ausländische Wertpapiererträge erzielen, gegenübergestellt werden (siehe zur Vergleichspaarbildung etwa Lang, Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts, SWI 2016, 118). Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus, dass eine unterschiedliche Steuerbelastung Ausfluss der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesenen Besteuerungsrechten sowie systembedingtes Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages sei, womit kein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit vorliege. Auf diese Ausführungen geht die Revisionswerberin nicht ein und legt auch nicht schlüssig dar, worin die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs liegen soll (vgl. dazu erneut EuGH 25.2.2021, C-403/19, Société Générale SA, Rn 40).

31 Die in der Zulässigkeitsbegründung ergänzend - unter dem Gesichtspunkt der Verfassungskonformität der betreffenden Bestimmungen - dargelegte Rechtsansicht der Revisionswerberin, wonach durch die Nichtanrechenbarkeit der ausländischen Quellensteuern Fälle, in denen im Jahr der Erzielung zwischensteuerpflichtiger Einkünfte Zuwendungen erfolgen, anders behandelt würden

als jene Fälle, in denen in späteren Zeiträumen Zuwendungen erfolgen, geht - wie vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung zutreffend dargelegt - von der unrichtigen Prämisse aus, dass tatsächlich angerechnete ausländische Quellensteuern in späteren Jahren gutgeschrieben werden könnten. Damit übersieht sie allerdings, dass schon nach dem Wortlaut der - von ihr selbst angeführten - Bestimmung des § 24 Abs. 5 Z 1 KStG 1988 (sowohl in der Fassung des BGBl. I Nr. 163/2015, als auch in der davor geltenden Fassung) nur die tatsächlich entrichtete - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Körperschaftsteuer wieder gutgeschrieben werden kann. Angerechnete Quellensteuern reduzieren insoweit die zu entrichtende - und im Evidenzkonto gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988 aufzuzeichnende - Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 und können damit in späteren Veranlagungsjahren, in denen die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigende Zuwendungen getätigt werden, nicht gutgeschrieben werden (vgl. dazu Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 163).

32 Wenn die Revisionswerberin abschließend mehrfach verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 13 Abs. 3 KStG 1988 äußert, ist darauf hinzuweisen, dass die Zulässigkeit der Revision nicht mit der Behauptung der Verfassungswidrigkeit einer generellen Norm begründet werden kann (vgl. VwGH 14.3.2023, Ra 2020/04/0079, mwN). Eine (behauptete) Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten fällt in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.3.2023, Ra 2021/10/0188, mwN).

33 Die Entscheidung über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

Wien, am 27. Juni 2023