Zur Bemessungsgrundlage der Zwischensteuergutschrift bei negativen Einkünften

Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift von in Vorjahren entrichteten Zwischensteuern gemäß § 24 Abs 5 Z 3 lit a KStG setzt einen positiven Unterschiedsbetrag voraus; negative Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG unterliegen keiner Zwischenbesteuerung und können daher weder die Bemessungsgrundlage erhöhen noch eine über die tatsächlichen KESt-pflichtigen Zuwendungen des Jahres hinausgehende Gutschrift von Vorjahres-Zwischensteuern auslösen.

BFG 11.02.2025, GZ. RV/5100851/2024

KStG: §§ 13, 22, 24

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) reichte am 25. November 2020 die Erklärung zur Körperschaftsteuer für 2019 via Finanzonline beim damals zuständigen Finanzamt ***1*** ein. In dieser wurden unter der Kennziffer 857 negative sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von - € 4.989,90, unter der Kennziffer 882 der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 unterliegende inländische Einkünfte in Höhe von € 12.045,82, eine Kapitalertragsteuer für inländische Kapitalerträge in Höhe von € 21,93, unter der Kennziffer 884 negative Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 in Höhe von - € 1.439.999,00 sowie Zuwendungen an Begünstigte gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 2.068,97 erklärt.

2. Mit Bescheid vom 15. Februar 2021 erfolgte die Veranlagung der Bf. durch das nunmehr zuständige Finanzamt für Großbetriebe (im Folgenden: Finanzamt) zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 wie folgt:

Es wurden negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 in Höhe von - € 4.989,90 angesetzt und ein nichtausgleichsfähiger Verlust aus Kapitalvermögen in dieser Höhe im Bescheid ausgewiesen.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde daher mit 0,00 € angeführt. Auch das Einkommen wurde mit € 0,00 angesetzt.

Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 in Höhe von € 258,62 wurde als Gutschrift ausgewiesen. Daneben wurde auch die einbehaltene Kapitalertragsteuer in der von der Bf. erklärten Höhe und daher mit € 21,93 auf die festgesetzte Körperschaftsteuer angerechnet sodass sich unter Beachtung der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG 1988 eine Gutschrift von € 281,00 ergeben hat.

Die bis 2010 angefallene anrechenbare Zwischensteuer wurde mit € 194.575,82 und die ab 2011 angefallene Zwischensteuer wurde mit € 83.882,68 ausgewiesen.

3. Am 15. März 2021 brachte die Bf. via Finanzonline gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 15.2.2021 fristgerecht Beschwerde ein und begründete diese Beschwerde wie folgt: Gemäß § 24 Abs 5 KStG wäre die Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte iSd § 13 Abs 3 und 4

KStG entfällt (sogenannte „Zwischensteuer"), nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutzuschreiben:
1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung aufgrund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988, für die Kapitalertrag-steuer abgeführt wurde.
3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.
...
4. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5 % der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25 % der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist vorrangig gutzuschreiben.
5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.
Das System der Zwischenbesteuerung würde demnach vorsehen, dass es zu einer Gutschrift der in Vorjahren veranlagten und entrichteten Zwischensteuer kommt, wenn eine Privatstiftung in einem Veranlagungsjahr Zuwendungen tätigt, die nicht Substanzauszahlungen iSd § 27 Abs 1 Z 8 EStG 1988 darstellen und höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte und die Privatstiftung für diese Zuwendungen KESt einbehalten und abgeführt hat. Bemessungsgrundlage für die Höhe der Gutschrift wäre die Differenz zwischen den getätigten kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen und den zwischensteuerpflichtigen Einkünften.
Die Bf. hätte im Jahr 2019 Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 getätigt, von denen KESt einbehalten und abgeführt worden wäre.
Im Evidenzkonto der Bf. wäre eine gutschriftsfähige Zwischensteuer iHv EUR 278.7171,13 (Anmerkung: richtig wohl: EUR 278.717,12) ausgewiesen (davon aus Veranlagung bis 2010 EUR 194.834,45 (12,5%ige Zwischensteuer) und aus Veranlagung ab 2011 EUR 83.882,68 (25%ige Zwischensteuer)). Dieser Stand der gutschriftfähigen bzw anrechenbaren Zwischensteuer wäre auch im Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 19. Februar 2020 ausgewiesen.
Im Jahr 2019 hätte die Bf. Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG iHv EUR 12.045,82 erzielt (KZ 882 in Körperschaftsteuererklärung 2019). Weiters hätte die Bf. aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***2*** einen Veräußerungsverlust iHv EUR 1.439.999,00 erzielt, der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG darstellen würde und in KZ 884 der Körperschaftsteuererklärung erfasst worden wäre. Die Summe der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z

1 KStG würde daher EUR -1.427.953,18 betragen.
Die im Veranlagungsjahr 2019 getätigten Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 würde diese Summe iHv EUR -1.427.953,18 übersteigen und würden daher nach Ansicht der Bf. zu einer Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 1.430.022,15 führen. Unter Berücksichtigung des Steuersatzes von 12,5 % würde sich daher nach Ansicht der Bf. eine Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 178.752,77 ergeben.
Im vorliegenden Körperschaftsteuerbescheid 2019 wäre die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren nur iHv EUR 258,62 (12,5 % der Zuwendungen iHv EUR 2.068,97) gewährt worden.
Zu diesem Ergebnis würde man kommen, wenn man anstelle von negativen Einkünfte iHv EUR 1.427.953,18 von zwischensteuerpflichtigen Einkünfte iHv Null ausgeht. Nach Ansicht der Bf. würde sich aus den Regelungen des § 13 Abs 3 KStG jedoch nicht ergeben, dass negative Einkünfte vom System der Zwischenbesteuerung ausgeschlossen sind und nicht zu einer Gutschrift von Zwischensteuer aus Vorjahren führen können.
Negative Einkünfte bzw Verluste könnten sich insbesondere bei den in § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG genannten Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 ergeben. Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 würden sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste zähen. Ergibt sich bei Einkünften iSd § 27 Abs 3 EStG insgesamt ein Verlust, wären im Einkommensteuerrecht die Regelungen für den Verlustausgleich nach § 27 Abs 8 EStG zu beachten. Demnach wäre für Verluste aus Einkünften nach § 27 Abs 3 KStG ein Verlustausgleich mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG 1988 sowie mit Zuwendungen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988 ausgeschlossen, außerdem dürfe ein Verlustausgleich nur mit anderen sondersteuersatzbegünstigten Kapitaleinkünften (nicht jedoch mit nicht sondersteuersatzbegünstigten Kapitaleinkünften oder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten) erfolgen.
In der Literatur werde übereinstimmend nach systematischen Überlegungen und nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip davon ausgegangen, dass die Regelungen des § 27 Abs 8 EStG auch für Kapitaleinkünfte von Privatstiftungen gelten, auch wenn § 13 Abs 3 Z 1 KStG nicht explizit auf die Bestimmung zum Verlustausgleich des § 27 Abs 8 EStG 1988 verweist (vgl Jakom EStG 2020 § 27 Tz 411, Marschner, Optimierung der Familienstiftung 2019, Tz > 960; vgl Bergmann, PSR 2012, 172 ff; Bruckner, RdW 2011, 618 f; Kirchmayr in Eiselsberg, Stiftungsrecht JB 2011, 120; Petritz in M/C/P/P, 134; Schuchter, taxlex 2010, 469). Die Regelungen des Verlustausgleichs gem § 27 Abs 8 EStG wären demnach bei einer Privatstiftung zu berücksichtigen, nach Anwendung dieser Regelungen könnten sich aber auch bei einer Privatstiftung negative Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG ergeben.
Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer aus Vorjahren würde § 24 Abs Z 3 lit a KStG lediglich auf die Differenz zwischen den gem § 13 Abs 3 zu versteuernden

Einkünften und den diese Einkünfte übersteigenden Zuwendungen abstellen. Dem Gesetz wäre jedoch nicht zu entnehmen, dass im Falle von negativen Einkünften iSd § 13 Abs 3 KStG diese Einkünfte auf Null gekürzt werden.
Auch die Verlustausgleichsvorschriften des § 27 Abs 8 EStG wären hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift unbeachtlich, da diese lediglich den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich (zwischen bestimmten Einkünften bzw Einkunftsarten) regeln würden.
Zusammenfassend würde die Bf. daher festhalten, dass nach Ansicht der Bf. die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten negativen Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift der Zwischensteuer aus Vorjahren führen würden.
4. Am 28. April 2023 erließ das Finanzamt für Großbetriebe eine die Beschwerde vom 15.3.2021 abweisende Beschwerdevorentscheidung und begründete diese Beschwerdevorentscheidung in einer gesondert ergangenen Begründung, die mit 26.4.2023 datiert ist, wie folgt:
Der Gesetzestext gem. § 27 Abs. 8 Z 1 EStG würde eindeutig besagen, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer im vorliegenden Fall nicht zulässig wäre (Anmerkung: in der Beschwerde werde ein § 27 Abs. 1 Z 8 EStG angemerkt - diesen Paragraphen würde es jedoch gar nicht geben). Es dürfe kein Ausgleich von Verlusten mit Bankzinsen erfolgen. Voraussetzung für eine Gutschrift der Zwischensteuer wäre, dass Zuwendungen erfolgt sind, und die Zuwendungen die bezogenen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen. Im Jahr 2019 wären Zuwendungen in Höhe von 2.068,97 getätigt worden. Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2019 wären 12.045,82 (Kz 882 in der K-Erklärung) gewesen. Daraus hätte sich die Gutschrift in Höhe von 281,- lt. Veranlagung ergeben. Im Bereich der Einkünfte aus KV würde im Rahmen des Regimes der Zwischensteuer zum Einen das (auf Schedulen eingeschränkte) Verlustausgleichsverbot gelten, zum anderen wäre ein Verlustvortrag im Bereich der Kapitaleinkünfte nicht vorgesehen. Eine Verrechnung eines Verlustes aus der Veräußerung der GmbH-Anteile mit Zwischensteuer aus den Vorjahren (und damit eine Zwischensteuergutschrift) würde eindeutig nicht dem Gesetz entsprechen.
Daher werde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
Die Beschwerdevorentscheidung vom 28.4.2023 wurde elektronisch am 28.4.2023 an die Bf. und die gesonderte Begründung zur Beschwerdevorentscheidung wurde mit Zustellnachweis am 5. Mai 2023 an die Bf. übermittelt.
5. Am 5. Juni 2023 brachte die Bf. betreffend die Stellung eines Vorlageantrages einen Fristverlängerungsantrag über Finanzonline beim Finanzamt ein, der folgende Begründung enthalten hat:
Es wären betreffend die Stellung eines Vorlageantrages noch Unterlagen ausständig und wäre daher eine finale Abstimmung zwischen steuerlicher Vertretung und Bf. noch nicht möglich gewesen.

Über diesen Fristverlängerungsantrag wurde vom Finanzamt nicht entschieden.
6. Sodann wurde am 7. Juni 2023 durch die Bf. ein Vorlageantrag mit folgender Begründung beim Finanzamt eingebracht:
In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung werde ausgeführt, dass der Gesetzestext gem § 27 Abs 8 Z 1 EStG eindeutig besagen würde, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer im vorliegenden Fall nicht zulässig sei. Voraussetzung für eine Gutschrift der Zwischensteuer sei, dass Zuwendungen erfolgt sind, und die Zuwendungen die bezogenen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen. Weiters werde ausgeführt, dass im Jahr 2019 Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 getätigt worden wären und die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2019 EUR 12.045,82 (laut KZ 882 der Körperschaftsteuererklärung) betragen hätten, woraus sich laut Veranlagung eine Gutschrift iHv EUR 281,00 ergeben hätte.
Diese Begründung wäre nach Ansicht der Bf. nicht schlüssig, da bei der Körperschaftsteuerveranlagung 2019 mit dem Bescheid vom 15. Februar 2021 von zwischensteuerpflichtigen Einkünfte iHv Null ausgegangen worden wäre, sodass sich eine Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 258,62 ergeben hätte. In der Körperschaftsteuererklärung 2019 wäre in KZ 884 ein Verlust aus einer Beteiligungsveräußerung iHv EUR 1.439.999,00 (= Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG) erfasst worden, der im Körperschaftsteuerbescheid 2019 iHv EUR 12.045,82 als ausgleichsfähiger Verlust anerkannt worden wäre, sodass sich insgesamt zwischensteuerpflichtige Einkünfte iHv Null ergeben hätten.
Die Verlustausgleichsregelungen gem § 27 Abs 8 Z 1 EStG wären nach Ansicht der Bf. im gegenständlichen Sachverhalt nicht entscheidend. Die Gutschrift von Zwischensteuer aus Vorjahren würde sich gem § 24 Abs 5 Z 3 lit a KStG vom Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gem § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und der Summe der Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG bemessen, wenn diese die Summe der Einkünfte iSd ersten Teilstriches übersteigt.
Die Summe der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 KSt würde EUR -1.427.953,18, die Zuwendungen EUR 2.068,97 betragen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 1.430.022,15 ergeben würde.
Nach Ansicht der Bf. wäre weder nach den Vorschriften des EStG und KStG zum Verlustausgleich bzw Verlustvortrag noch nach dem Gesetzestext des § 24 Abs 5 KStG die Berücksichtigung negativer Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift ausgeschlossen. Nach Dafürhalten der Bf. würden die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten negativen Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KSt zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift der Zwischensteuer aus Vorjahren führen.
7. Mit Vorlagebericht vom 17.12.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 15.3.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und

beantragte in der Stellungnahme zur Beschwerde deren Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Privatstiftung, die am ***5***2000 zu FN ***3*** im Firmenbuch des Landesgerichts ***4*** eingetragen wurde, für deren Einkünfteermittlung die Vorschriften des
§ 13 Abs. 1 und Abs. 3 sowie 4 KStG 1988 zur Anwendung gelangen und deren in- und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iS § 13 Abs. 4 KStG 1988 der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterliegen.

Die Bf. führt ein Evidenzkonto, in dem die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, die getätigten Zuwendungen an die Begünstigten, die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer des jeweiligen Jahres, die entrichtete Zwischensteuer, etwaige Gutschriften gem. § 24 Abs. 5 KStG 1988 und die vortragsfähigen Beträge an Zwischensteuer ausgewiesen sind.

Bis zum Jahr 2018 sind an gutschriftfähiger Zwischensteuer iS des § 24 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 mit einem Steuersatz von 12,5% € 194.834,44 und mit einem Steuersatz von 25% € 83.882,68 von der Bf. entrichtet worden.

Im Jahr 2019 hat die Bf. folgende Einkünfte erzielt:

Zinseinkünfte in Höhe von € 12.045,82 gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988

Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von - € 4.989,80, die unter § 27a Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallen

Negative Einkünfte aus der Veräußerung einer 100%-Beteiligung an der ***2*** iHv - € 1.439.999,00, wobei diese Beteiligung von der Bf. seit Februar 2001 gehalten wurde

Die Bf. hat im Jahr 2019 ferner Zuwendungen an Begünstigte gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 2.068,97 getätigt und dafür € 568,97 an Kapitalertragsteuer gemeldet, die auch entrichtet wurde.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 15.2.2021 wurden die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten Einkünfte mit € 0,00 angesetzt und eine 12,5%-Zwischensteuer in Höhe von € 258,62, die die Bf. in den Jahren 2001 bis 2010 entrichtet hat, gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 als Gutschrift ausgewiesen, wobei als Bemessungsgrundlage die von der Bf. im Jahr 2019 getätigten Zuwendungen an Begünstigte herangezogen worden (2.068,97 x 12,5% = 258,62).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind zwischen den Parteien nicht strittig und ergeben sich aus den vorgelegten Akten bzw. einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Firmenbuchabfrage. Die Tatsache der Führung eines Evidenzkontos gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988 ergibt sich beispielsweise aus dem von der Bf. für das Jahr 2014 vorgelegten Evidenzkonto, das im Folgenden dargestellt ist:

[...]

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Folgende Rechtsvorschriften sind für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes von Relevanz:

§ 13 Abs. 3 KStG 1988:

Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit es sich um

a) Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988,

b) Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewandt wird, und

c) Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988.

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

§ 13 Abs. 4 KStG 1988:

Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:

1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.

2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem

Veräußerungserlös.
3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.
4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.
Die Körperschaftsteuer beträgt 25% (bis 2010: 12,5%; vgl. § 26c Z 23 lit. f KStG 1988) für nach § 13 Abs. 3 und 4 KStG 1988 zu versteuernde Einkünfte einer Privatstiftung nach Abzug von Sonderausgaben gemäß § 13 Abs. 1 Z 4 KStG 1988.
§ 24 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt Folgendes:
Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutzuschreiben:
1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.
3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen
– der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und
– der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.
b) Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß lit. a insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.
4. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist vorrangig gutzuschreiben.
5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.
6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die Höhe der Gutschrift gemäß Z 3 und 4 zu ermitteln. Dabei ist bei der Berechnung der Gutschrift nach Z 3 auch der Restbetrag gemäß Z 5 wie eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu

behandeln. Abweichend von Z 3 lit. b ist trotz Abfuhr der Kapitalertragsteuer im Fall einer möglichen nachträglichen Entlastung der Zuwendungsbetrag entsprechend zu reduzieren. Die Erteilung der Gutschrift erfolgt mit der letzten Veranlagung.
Die unter § 13 Abs. 3 und Abs. 4 KStG 1988 fallenden Einkünfte werden zwischensteuerpflichtige Einkünfte genannt, wobei diese Zwischensteuer mit dem BBG 2001 (BGBl I 2000/142) eingeführt wurde, um den vorher bestehenden Steuerstundungseffekt von thesaurierten steuerfrei gestellten Kapitalerträgen und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen, die zumindest 1% erreichen, zu beschränken. Diesbezüglich wird in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum BBG 2001 Folgendes ausgeführt (EB RV 311 BlgNR 21. GP S 175 f; Hervorhebungen durch das Bundesfinanzgericht):
„Das seit 1993 bestehende Stiftungssteuerrecht ist ertragsteuerlich dadurch gekennzeichnet, dass trotz Geltung des Trennungsprinzips die Gesamtsteuerbelastung von Privatstiftung und den Begünstigten jener der Steuerbelastung einer natürlichen Person gleichkommt. Es gelten daher für betriebliche Einkünfte, Vermietungseinkünfte, einzelne Kapitaleinkünfte und einzelne sonstige Einkünfte im Sinne des EStG 1988 die Regeln für Kapitalgesellschaften, sodass die 34%ige Körperschaftsteuerbelastung und die 25%ige Zuwendungsbelastung etwa dem 50%igen Spitzeneinkommensteuersatz entsprechen. Soweit natürliche Personen halbsatz- oder endbesteuert sind, ist die Privatstiftung bislang steuerfrei gestellt, da mit jeder Zuwendungsbesteuerung das der natürlichen Person für unmittelbar erzielte Einkünfte entsprechende Steuerniveau erreicht wird. **Einen Steuervorteil hat dieses System für Privatstiftungen und ihre Begünstigten insofern ausgelöst, als im Falle längerfristig thesaurierter steuerfrei gestellter Einkünfte eine Ungleichbehandlung zu Lasten vergleichbarer Vermögensveranlagungen natürlicher Personen gegeben ist.**
Diese im Zinsenvorteil liegende Besteuerungslücke soll mit Wirkung ab 2001 teilweise geschlossen werden. Zinserträge aus Einlagen- und Forderungswertpapieren sollen einer Art Zwischenbesteuerung unterworfen werden, und zwar zu einem besonders ermäßigten Steuersatz. Diese Besteuerung setzt zunächst mit dem Anfallen der Erträge ein. Werden (in der Folge) seitens der Privatstiftung Zuwendungen getätigt, kommt es aber nach Maßgabe der näheren gesetzlichen Regelungen zu einer Gutschrift. Im Ausmaß erfolgter Zuwendungen ändert sich daher an der Gesamtsteuerbelastung nichts.
Das System wird durch gesetzliche Änderungen in zwei Bereichen implementiert. Erstens werden die bisherigen Befreiungsbestimmungen in § 13 Abs. 2 entsprechend adaptiert. Die Besteuerung der bisher befreiten Erträge erfolgt nach Art einer Schedulenbesteuerung mit einem ermäßigten Steuersatz von 12,5% (siehe § 13 Abs. 3) im Wege der Veranlagung. Eine Besteuerung unterbleibt insoweit, als im Jahre des Erzielens der Zinserträge Ausschüttungen vorgenommen werden. Zweitens wird in § 24 Abs. 5 eine Gutschrift dieser ermäßigten Steuer vorgesehen; sie wird im Wege der Veranlagung erfolgen. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die ermäßigte Steuer im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits

tatsächlich entrichtet ist. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist. Die Gutschrift erfolgt in Entsprechung des ermäßigten Satzes mit einem Betrag von 12,5% der Zuwendung. Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 2001 einen Zinsertrag von 2 Millionen S. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 500 000 S. Es fällt eine Zwischensteuer von 12,5% von 1,5 Millionen S, also 187 500 S an. Im Jahr 2002 wird ein Zinsertrag von 2,5 Millionen Schilling erzielt. Es kommt in diesem Jahr zu keinen Zuwendungen. Die Zwischensteuer beträgt für 2002 312 500 S. Im Jahre 2003 fallen Zinserträge von 2 Millionen Schilling an, die Zuwendungen betragen 2,1 Millionen S. Es fällt in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von der in den Jahren 2001 und 2002 angefallenen Zwischensteuern wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5% von 100 000 S, also 12 500 S gutgeschrieben.

Als weitere Maßnahme werden auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988 in die Zwischenbesteuerung einbezogen. Das dafür vorgesehene Besteuerungsregime entspricht grundsätzlich jenem, wie es für Zinserträge vorgesehen wird. Die Zwischenbesteuerung kann allerdings insoweit vermieden werden, als im Kalenderjahr der Veräußerung bzw. innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung eine mehr als 10% betragende Beteiligung an einer Körperschaft erworben wird und der „Veräußerungsgewinn" auf die Anschaffungskosten dieser Beteiligung übertragen wird. Die Regelung ist der Übertragung stiller Reserven im Sinne des § 12 EStG 1988 nachgebildet. In Anlehnung an diese Bestimmung ist auch die Bildung eines steuerfreien Betrages vorgesehen. Dieser ist innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung bestimmungsgemäß zu verwenden. Erfolgt keine bestimmungsgemäße Verwendung, ist der steuerfreie Betrag aufzulösen und einer Zwischenbesteuerung zuzuführen. Die Zwischenbesteuerung des Veräußerungsgewinnes bzw des aufgelösten steuerfreien Betrages unterbleibt insoweit, als im Jahr des Anfallens des Veräußerungsgewinnes bzw der Auflösung des steuerfreien Betrages Zuwendungen erfolgen.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 2001 einen Zinsertrag von 2 Millionen Schilling sowie einen Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung von 1,5 Millionen Schilling. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 2,2 Millionen Schilling. Für 2,2 Millionen Schilling an Zinserträgen und an Veräußerungsgewinn fällt keine Zwischensteuer an. Hinsichtlich des restlichen Veräußerungsgewinnes von 1,3 Millionen Schilling kann es – wahlweise – kommen – zur Übertragung auf die Anschaffungskosten einer im Jahr 2001angeschafften Beteiligung von mehr als 10% – zur Bildung eines steuerfreien Betrages – zur Zwischenbesteuerung.

Unter der Annahme, dass im Jahr 2001 eine mehr als 10%ige Beteiligung um 400 000 S erworben wird und ein Betrag von 900 000 S einer steuerfreien Rücklage zugeführt wird,

unterbleibt für 2001 eine Zwischenbesteuerung zur Gänze. Im Jahr 2002 wird ein Zinsertrag von 2,5 Millionen Schilling erzielt.
Der im Jahr 2001 gebildete steuerfreie Betrag wird 2002 aufgelöst. Es kommt in diesem Jahr zu Zuwendungen von 2,7 Millionen Schilling. Die Zwischensteuer beträgt für 2002 12,5% von 700 000 S, also 87 500. Im Jahre 2003 fallen Zinserträge von 2 Millionen Schilling an, die Zuwendungen betragen 2,1 Millionen Schilling. Es fällt in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von der im Jahr 2002 angefallenen Zwischensteuer wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5% von 100 000 S, also 12 500 S gutgeschrieben."
Daraus ergibt sich, dass durch die Einführung der Zwischenbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung ein Steuerstundungseffekt beseitigt werden sollte und damit letztlich eine Gleichbehandlung in der Höhe der anfallenden Einkommenssteuer bzw. in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer erreicht werden sollte, die bei der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. der Veräußerung einer Beteiligung iS des § 31 EStG 1988 idF vor BGBl I Nr. 111/2010 durch natürliche Personen anfallen.
Daher sieht § 13 Abs. 3 KStG 1988 vor, dass die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist, zu verringern ist, weil soweit kestpflichtige Zuwendungen im Veranlagungszeitraum an die Begünstigten erfolgen kein Steuerstundungseffekt durch die Nichtbesteuerung der an sich der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte eintreten kann.
Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte sind zwar Einkünfte der Privatstiftung stellen aber von der gesetzlichen Intention eine vorweggenommene Besteuerung für spätere Zuwendungen dieser Erträge an die Begünstigten dar (vgl. zB Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Tz 151 zu § 13 mwN; Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG, 31. Lfg. (Dezember 2018), Tz 54 f zu § 13).
Vor diesem Hintergrund ist auch die Auslegung der in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 vorgesehene Gutschrift der in den Vorjahren entrichteten Zwischensteuer in Folgejahren vorzunehmen, nämlich das der Unterschiedsbetrag im Sinn dieser Bestimmung maximal die Summe der Zuwendungen im Sinn des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 im Gutschriftsjahr betragen kann, weil die Gutschrift iS des § 24 Abs. 5 KStG 1988 nur einen Gleichklang mit der Besteuerung einer natürlichen Personen wieder herstellen, nicht aber zu einer Bevorteilung der Privatstiftung führen soll. Wäre die Rechtsansicht der Bf. zutreffend, dass auch bei negativen Einkünften, die an sich der Zwischensteuer unterliegen würden, es zu einer Gutschrift kommen kann, die die in diesem Jahr getätigten Zuwendungen übersteigt, wäre die gesetzliche Zielsetzung der Zwischensteuer, nämlich den Steuerstundungseffekt bei Thesaurierung der Kapitalerträge bzw. der Erträge aus Beteiligungsveräußerungen iS des § 31 EStG 1988 idF vor BGBl I 111/2010 zu beseitigen, unterlaufen, was folgendes Beispiel zeigt:
angefallene Zwischensteuer der Jahre 00 bis 05: € 250.000 (besteuert mit 25%)

Veräußerung einer mehr als 1%-igen Beteiligung durch die Privatstiftung um € 1 Mio. im Jahr 06, sonst keine zwischensteuerpflichtigen Einkünfte und Zuwendung an einen Begünstigungen von € 1

In diesem Fall würde die Privatstiftung bei Richtigkeit der Rechtsansicht der Bf. die gesamte Zwischensteuer der Jahre 00 bis 05 zurückerhalten.

Auch ist zu bedenken, dass in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 die Summe der gemäß § 13 Abs. 3 **zu versteuernden** Einkünfte aus Ausgangsbasis für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages normiert wird und negative Einkünfte gar keiner Zwischenbesteuerung unterliegen.

Auch in der Lehre wird davon ausgegangen, dass der Unterschiedsbetrag zwischen den zwischensteuerpflichtigen Einkünften im Sinn des § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a erster TS KStG 1988 und den Zuwendungen im Sinn des § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a zweiter TS leg.cit. positiv sein muss (vgl. Stangl, aaO, Tz 92 zu § 24: „Liegt eine positive Bemessungsgrundlage vor, so sind, je nachdem, ob die Zwischensteuer aus Jahren ab 2011 oder aus Jahren vor 2011 stammt, 25% oder 12,5% des Unterschiedsbetrags im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer gutzuschreiben.").

Da im angefochtenen Bescheid eine Gutschrift in den Jahren 2001 bis 2010 von der Bf. entrichteter Zwischensteuer in Höhe der von der Bf. im Jahr 2019 getätigten Zuwendungen vorgenommen wurde, liegt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2019 vor und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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.

Bis dato liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 getroffenen Regelung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift an entrichteten Zwischensteuern der vergangenen Jahre vor, weswegen die Revision zuzulassen war.

Linz, am 11. Februar 2025