

TE Vwgh Beschluss 2025/6/24 Ro 2024/15/0016

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2025

Index

E1E

E6J

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

39/03 Doppelbesteuerung

59/04 EU - EWR

Norm

AbgÄG 2015

DBAbk Schweiz 1975

KStG 1988 §13 Abs3 idF 2015/I/163

KStG 1988 §22 Abs2 idF 2015/I/163

KStG 1988 §24 Abs5 idF 2015/I/163

KStG 1988 §26c Z58 idF 2015/I/163

12010E063 AEUV Art63

12010E267 AEUV Art267

62004CJ0374 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation VORAB

62011CJ0338 Santander Asset Management SGIIC VORAB

62013CJ0589 F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt VORAB

62014CJ0388 Timac Agro Deutschland VORAB

62020CJ0538 Finanzamt W VORAB

1. KStG 1988 § 13 heute
2. KStG 1988 § 13 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. KStG 1988 § 13 gültig von 20.07.2022 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. KStG 1988 § 13 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2019 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
6. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
8. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
10. KStG 1988 § 13 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
11. KStG 1988 § 13 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

12. KStG 1988 § 13 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. KStG 1988 § 13 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
14. KStG 1988 § 13 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
15. KStG 1988 § 13 gültig von 01.07.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
16. KStG 1988 § 13 gültig von 16.06.2010 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
17. KStG 1988 § 13 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
18. KStG 1988 § 13 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
19. KStG 1988 § 13 gültig von 31.12.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
20. KStG 1988 § 13 gültig von 12.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 93/2005
21. KStG 1988 § 13 gültig von 31.12.2004 bis 11.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
22. KStG 1988 § 13 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
23. KStG 1988 § 13 gültig von 27.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
24. KStG 1988 § 13 gültig von 25.05.2002 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
25. KStG 1988 § 13 gültig von 06.01.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
26. KStG 1988 § 13 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. KStG 1988 § 13 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
28. KStG 1988 § 13 gültig von 05.12.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 184/1998
29. KStG 1988 § 13 gültig von 31.12.1996 bis 04.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. KStG 1988 § 13 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. KStG 1988 § 13 gültig von 30.07.1988 bis 24.11.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 922/1994

1. KStG 1988 § 22 heute
2. KStG 1988 § 22 gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
4. KStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. KStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. KStG 1988 § 22 gültig von 29.12.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 22 gültig von 02.08.2011 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
8. KStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
9. KStG 1988 § 22 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
10. KStG 1988 § 22 gültig von 05.06.2004 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 22 gültig von 27.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
12. KStG 1988 § 22 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
13. KStG 1988 § 22 gültig von 19.12.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
14. KStG 1988 § 22 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
15. KStG 1988 § 22 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
16. KStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
17. KStG 1988 § 22 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
18. KStG 1988 § 22 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
19. KStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

1. KStG 1988 § 24 heute
2. KStG 1988 § 24 gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
4. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
5. KStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
7. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. KStG 1988 § 24 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
9. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
11. KStG 1988 § 24 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
12. KStG 1988 § 24 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

13. KStG 1988 § 24 gültig von 14.08.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2015
14. KStG 1988 § 24 gültig von 01.03.2014 bis 13.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
15. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
16. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
17. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
18. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
19. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
20. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
21. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
22. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
23. KStG 1988 § 24 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
24. KStG 1988 § 24 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
25. KStG 1988 § 24 gültig von 05.10.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
26. KStG 1988 § 24 gültig von 27.04.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
27. KStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
28. KStG 1988 § 24 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. KStG 1988 § 24 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. KStG 1988 § 24 gültig von 23.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/1998
31. KStG 1988 § 24 gültig von 12.07.1997 bis 22.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/1997
32. KStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
33. KStG 1988 § 24 gültig von 27.08.1994 bis 11.07.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
34. KStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. KStG 1988 § 24 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
36. KStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

1. KStG 1988 § 26c heute
2. KStG 1988 § 26c gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2025
4. KStG 1988 § 26c gültig von 24.12.2025 bis 29.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
5. KStG 1988 § 26c gültig von 31.05.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
6. KStG 1988 § 26c gültig von 20.07.2024 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
7. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
8. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
9. KStG 1988 § 26c gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. KStG 1988 § 26c gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
11. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
12. KStG 1988 § 26c gültig von 08.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
13. KStG 1988 § 26c gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
14. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
15. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
16. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
17. KStG 1988 § 26c gültig von 19.10.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2017
18. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 18.10.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
19. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
20. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
21. KStG 1988 § 26c gültig von 19.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
22. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
23. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
24. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
25. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
26. KStG 1988 § 26c gültig von 19.06.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2015
27. KStG 1988 § 26c gültig von 21.02.2015 bis 18.06.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

28. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2014 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
29. KStG 1988 § 26c gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
30. KStG 1988 § 26c gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
31. KStG 1988 § 26c gültig von 03.07.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
32. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2012 bis 02.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
33. KStG 1988 § 26c gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
34. KStG 1988 § 26c gültig von 08.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
35. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
36. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
37. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
38. KStG 1988 § 26c gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
39. KStG 1988 § 26c gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
40. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
41. KStG 1988 § 26c gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
42. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
43. KStG 1988 § 26c gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
44. KStG 1988 § 26c gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
45. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
46. KStG 1988 § 26c gültig von 16.02.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
47. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
48. KStG 1988 § 26c gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. März 2024, Zl. RV/6100677/2016, betreffend Körperschaftsteuer 2014 (mitbeteiligte Partei: P Privatstiftung in D, vertreten durch die LeitnerLeitner Salzburg GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 7), den Beschluss gefasst:

Spruch

Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird gemäß Art. 267 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt: Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird gemäß Artikel 267, AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 63 AEUV einer Steuerregelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren anzuwendenden entgegen, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung auf bestimmte Einkünfte (insbesondere Zinserträge, Erträge aus Beteiligungsveräußerungen und Liegenschaftsveräußerungen) Körperschaftsteuer zu entrichten hat, ihr diese Körperschaftsteuer aber insoweit erstattet wird, als sie Zuwendungen (Schenkungen) an Begünstigte tätigt und diese Zuwendungen der inländischen Kapitalertragsteuer unterliegen, sodass die Erstattung dieser Körperschaftsteuer unterbleibt, insoweit die Begünstigten mit den empfangenen Zuwendungen (aufgrund einer innerstaatlichen Befreiungsbestimmung oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens) nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen? Steht Artikel 63, AEUV einer Steuerregelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren anzuwendenden entgegen, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung auf bestimmte Einkünfte (insbesondere Zinserträge, Erträge aus Beteiligungsveräußerungen und Liegenschaftsveräußerungen) Körperschaftsteuer zu entrichten hat, ihr diese Körperschaftsteuer aber insoweit erstattet wird, als sie Zuwendungen (Schenkungen) an Begünstigte tätigt und diese Zuwendungen der inländischen Kapitalertragsteuer unterliegen, sodass die Erstattung dieser Körperschaftsteuer unterbleibt, insoweit die Begünstigten mit den empfangenen Zuwendungen (aufgrund einer innerstaatlichen Befreiungsbestimmung oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens) nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen?

Begründung

A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren

1

Die mitbeteiligte Partei ist eine österreichische Privatstiftung mit in der Schweiz ansässigen Begünstigten. Sie wies in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2014 Einkünfte aus Kapitalvermögen aus, die als eigene Schedule nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 dem Steuersatz nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterliegen. Diese Einkünfte verringerte sie um im Jahr 2014 getätigte Zuwendungen an ihre in der Schweiz ansässigen Begünstigten. Die mitbeteiligte Partei ist eine österreichische Privatstiftung mit in der Schweiz ansässigen Begünstigten. Sie wies in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2014 Einkünfte aus Kapitalvermögen aus, die als eigene Schedule nach Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 dem Steuersatz nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 unterliegen. Diese Einkünfte verringerte sie um im Jahr 2014 getätigte Zuwendungen an ihre in der Schweiz ansässigen Begünstigten.

2

Das Finanzamt erließ - nachdem es einen früheren Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben hatte - einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2014. Mit diesem Bescheid wurde eine Reduktion der Einkünfte der Schedule nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 nicht vorgenommen. Es erfolgte auch keine vollständige Entlastung von der Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 im Ausmaß der getätigten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten. Das Finanzamt begründete, dass diese Empfänger der Zuwendungen aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich-Schweiz keiner Einkommensbesteuerung in Österreich und damit auch keiner Kapitalertragsteuer unterlägen. Das Finanzamt erließ - nachdem es einen früheren Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 gemäß Paragraph 299, BAO aufgehoben hatte - einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2014. Mit diesem Bescheid wurde eine Reduktion der Einkünfte der Schedule nach Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 nicht vorgenommen. Es erfolgte auch keine vollständige Entlastung von der Körperschaftsteuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 im Ausmaß der getätigten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten. Das Finanzamt begründete, dass diese Empfänger der Zuwendungen aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich-Schweiz keiner Einkommensbesteuerung in Österreich und damit auch keiner Kapitalertragsteuer unterlägen.

3

Die mitbeteiligte Partei erhob gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 Beschwerde und führte zur Begründung aus, nach Auffassung des EuGH verstoße die Nichtentlastung von der Steuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die - wie dies gegenständlich der Fall sei - aufgrund eines DBA von der Kapitalertragsteuer entlastet würden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und sei daher unionsrechtswidrig. Die mitbeteiligte Partei erhob gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 Beschwerde und führte zur Begründung aus, nach Auffassung des EuGH verstoße die Nichtentlastung von der Steuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die - wie dies gegenständlich der Fall sei - aufgrund eines DBA von der Kapitalertragsteuer entlastet würden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und sei daher unionsrechtswidrig.

4

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde der mitbeteiligten Partei mit Erkenntnis vom 26. März 2024 statt. Es wies auf das EuGH-Urteil vom 17. September 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, hin, und vertrat - im Gegensatz zum Finanzamt - den Standpunkt, § 13 Abs. 3 vorletzter Satz KStG 1988 verstoße auch in der durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015) geänderten Fassung gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit; die in dieser Bestimmung normierte Einschränkung sei mit Art. 63 AEUV nicht vereinbar und werde daher verdrängt. Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde der mitbeteiligten Partei mit Erkenntnis vom 26. März 2024 statt. Es wies auf das EuGH-Urteil vom 17. September 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, hin, und vertrat - im Gegensatz zum Finanzamt - den Standpunkt, Paragraph 13, Absatz 3, vorletzter Satz KStG 1988 verstoße auch in der durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015) geänderten Fassung gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit; die in dieser Bestimmung normierte Einschränkung sei mit Artikel 63, AEUV nicht vereinbar und werde daher verdrängt.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht das Finanzamt geltend, durch die mit dem AbgÄG 2015 vorgenommene Novellierung der Regelung sei die Einmalbesteuerung der in § 13 Abs. 3 KStG 1988 genannten Schedule von Einkünften der Privatstiftung konsequent umgesetzt worden. Eine Unionsrechtswidrigkeit liege nicht mehr vor, weil durch die Neuregelung Privatstiftungen mit Zuwendungen an ausländische Begünstigte und Letztbegünstigte nicht schlechter gestellt würden als Privatstiftungen mit Zuwendungen an inländische Begünstigte und Letztbegünstigte. Zudem werde durch die geänderte Besteuerungssystematik die Einmalbesteuerung der in § 13 Abs. 3 KStG 1988 erfassten Einkünfte der Privatstiftung in Österreich konsequent und unabhängig von der Ansässigkeit der Zuwendungsempfänger sichergestellt. Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht das Finanzamt geltend, durch die mit dem AbgÄG 2015 vorgenommene Novellierung der Regelung sei die Einmalbesteuerung der in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 genannten Schedule von Einkünften der Privatstiftung konsequent umgesetzt worden. Eine Unionsrechtswidrigkeit liege nicht mehr vor, weil durch die Neuregelung Privatstiftungen mit Zuwendungen an ausländische Begünstigte und Letztbegünstigte nicht schlechter gestellt würden als Privatstiftungen mit Zuwendungen an inländische Begünstigte und Letztbegünstigte. Zudem werde durch die geänderte Besteuerungssystematik die Einmalbesteuerung der in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 erfassten Einkünfte der Privatstiftung in Österreich konsequent und unabhängig von der Ansässigkeit der Zuwendungsempfänger sichergestellt.

B. Maßgebende Bestimmungen

1. Nationales Recht

Die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftungen für die in § 13 Abs. 3 KStG 1988 festgelegten Einkünfte-Schedule wurde mit dem AbgÄG 2015, BGBl I Nr. 163/2015, geändert. Die geänderte Rechtslage ist rückwirkend auf alle offenen Verfahren und daher auch im gegenständlichen Fall anzuwenden. Die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftungen für die in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 festgelegten Einkünfte-Schedule wurde mit dem AbgÄG 2015, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 163 aus 2015,, geändert. Die geänderte Rechtslage ist rückwirkend auf alle offenen Verfahren und daher auch im gegenständlichen Fall anzuwenden.

Das Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) in der durch das AbgÄG 2015 novellierten Fassung lautet auszugsweise:

„§ 13. [...]

(3) 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: (3) Bei Privatstiftungen, die nicht unter Paragraph 5, Ziffer 6, oder 7 oder unter Paragraph 7, Absatz 3, fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des Paragraph 22, Absatz 2, gesondert zu versteuern:

1.

Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß Paragraph 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, Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des Paragraph 27, Absatz 2, Ziffer 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 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des Paragraph 27, Absatz 3, des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Absatz 4, angewandt wird, und

c)

Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, Einkünfte aus Derivaten im Sinne des Paragraph 27, Absatz 4, des Einkommensteuergesetzes 1988,

handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind, handelt und diese nicht in Paragraph 27 a, Absatz 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

2.

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988, Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß Paragraph 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. Die Summe der Einkünfte gemäß Ziffer eins, und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 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 Paragraph 295 a, der Bundesabgabenordnung.

[...]

§ 22. [...] Paragraph 22, [...]

(2) Die Körperschaftsteuer beträgt 25% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung. (2) Die Körperschaftsteuer beträgt 25% für nach Paragraph 13, Absatz 3, und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

[...]

§ 24. [...] Paragraph 24, [...]

(5) Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutzuschreiben: (5) Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des Paragraph 13, Absatz 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. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 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 gemäß Paragraph 13, Absatz 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, der Summe der Zuwendungen im Sinne

des Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 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. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß Litera 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 Paragraph 295 a, 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. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5% der Bemessungsgrundlage gemäß Ziffer 3, Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25% der Bemessungsgrundlage gemäß Ziffer 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. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die Höhe der Gutschrift gemäß Ziffer 3, und 4 zu ermitteln. Dabei ist bei der Berechnung der Gutschrift nach Ziffer 3, auch der Restbetrag gemäß Ziffer 5, wie eine Zuwendung im Sinne des Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 7, des Einkommensteuergesetzes 1988 zu behandeln. Abweichend von Ziffer 3, Litera 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.

[...]

§ 26c. [...]Paragraph 26 c, [...]

58.

§§ 13 Abs. 3 und § 24 Abs. 5 Z 3 und Z 4, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015, treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden. § 24 Abs. 5 Z 6 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist auf Privatstiftungen anwendbar, deren Auflösung gemäß § 35 Abs. 5 zweiter Satz des Privatstiftungsgesetzes nach dem 31. Dezember 2015 in das Firmenbuch eingetragen wurde. "Paragraphen 13, Absatz 3 und Paragraph 24, Absatz 5, Ziffer 3, und Ziffer 4,, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 163 aus 2015,, treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden. Paragraph 24, Absatz 5, Ziffer 6, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 163 aus 2015, tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist auf Privatstiftungen anwendbar, deren Auflösung gemäß Paragraph 35, Absatz 5, zweiter Satz des Privatstiftungsgesetzes nach dem 31. Dezember 2015 in das

Firmenbuch eingetragen wurde.“

8

Das Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

„§ 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), [...], § 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Absatz 2,), [...]

[...]

(5) Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 gelten auch (5) Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Absatz 2, gelten auch:

[...]

7.

Zuwendungen jeder Art

-

von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen, von nicht unter Paragraph 5, Ziffer 6, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,

[...]

§ 27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist. Paragraph 27 a, (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (Paragraph 2, Absatz 2,) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Absatz 5,) anzuwenden ist.

[...]

§ 93. (1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). [...] Paragraph 93, (1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). [...]

(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1.

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. [...] Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (Paragraph 27, Absatz 2,), wenn sich die auszahlende Stelle (Paragraph 95, Absatz 2, Ziffer eins, Litera b,) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß Paragraph 27, Absatz 2, Ziffer eins,, Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des Paragraph 27 a, Absatz eins, Ziffer eins, liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. [...]

[...]

§ 97. (1) Für natürliche Personen und für nicht unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten, ausgenommen in den Fällen der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5) und der Verlustausgleichsoption (Abs. 2). Paragraph 97, (1) Für natürliche Personen und für nicht unter Paragraph 7,

Absatz 3, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß Paragraph 27 a, Absatz eins, anwendbar ist, durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten, ausgenommen in den Fällen der Regelbesteuerungsoption (Paragraph 27 a, Absatz 5,) und der Verlustausgleichsoption (Absatz 2,).

§ 98. (1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte: Paragraph 98, (1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (Paragraph eins, Absatz 3,) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

[...]

5.

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Paragraph 27,, wenn

a)

es sich dabei um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 oder § 27 Abs. 5 Z 7 handelt, der Abzugsverpflichtete Schuldner der Kapitalerträge ist (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a) und

Kapitalertragsteuer einzubehalten war. es sich dabei um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß Paragraph 27, Absatz 2, Ziffer eins, oder Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 7, handelt, der Abzugsverpflichtete Schuldner der Kapitalerträge ist (Paragraph 95, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a,) und Kapitalertragsteuer einzubehalten war.

9

Zuwendungen einer Privatstiftung stellen bei den Begünstigten (Empfänger der Zuwendung) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 dar. Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 muss die Privatstiftung bei der Auszahlung der Zuwendung grundsätzlich Kapitalertragsteuer (als Quellensteuer) einbehalten. Die Kapitalertragsteuer hat gemäß § 97 EStG 1988 für die Empfänger der Zuwendungen „Endbesteuerungswirkung“. Das bedeutet: Die Begünstigten erhalten die Schenkung der Privatstiftung (Zuwendung) nur in Höhe des um die Kapitalertragsteuer geminderten Betrages ausbezahlt. Bei den Begünstigten sind damit die einkommensteuerlichen Pflichten bereits erfüllt, es fallen also bei den Begünstigten keine weiteren Einkommensteuern an. Auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sind die Kapitaleinkünfte aus Zuwendungen einkommensteuerlich zu erfassen (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) und unterliegen der Kapitalertragsteuer. Zuwendungen einer Privatstiftung stellen bei den Begünstigten (Empfänger der Zuwendung) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Paragraph 27, Absatz 5, Ziffer 7, EStG 1988 dar. Gemäß Paragraph 93, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988 muss die Privatstiftung bei der Auszahlung der Zuwendung grundsätzlich Kapitalertragsteuer (als Quellensteuer) einbehalten. Die Kapitalertragsteuer hat gemäß Paragraph 97, EStG 1988 für die Empfänger der Zuwendungen „Endbesteuerungswirkung“. Das bedeutet: Die Begünstigten erhalten die Schenkung der Privatstiftung (Zuwendung) nur in Höhe des um die Kapitalertragsteuer geminderten Betrages ausbezahlt. Bei den Begünstigten sind damit die einkommensteuerlichen Pflichten bereits erfüllt, es fallen also bei den Begünstigten keine weiteren Einkommensteuern an. Auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sind die Kapitaleinkünfte aus Zuwendungen einkommensteuerlich zu erfassen (Paragraph 98, Absatz eins, Ziffer 5, Litera a, EStG 1988) und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

10

Nach Art. 21 des DBA Österreich-Schweiz, BGBl Nr. 64/1975, dürfen die in den Zuteilungsartikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden. Nach Artikel 21, des DBA Österreich-Schweiz, Bundesgesetzblatt Nr. 64 aus 1975,, dürfen die in den Zuteilungsartikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden.

11

Nach Art. 50 B-VG bedarf der Abschluss von Staatsverträgen, die gesetzändernden oder Gesetzesergänzenden Inhalt haben der Genehmigung des Nationalrates. Dies betrifft auch DBA. Durch den Beschluss des Nationalrats wird das DBA Teil des nationalen Rechts und ändert das entsprechende nationale

Recht ab (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0098). Das DBA stellt eine lex specialis zum Einkommensteuergesetz dar. Die Zuwendungen an in der Schweiz ansässige Begünstigte unterliegen somit nicht nur nach dem DBA Österreich-Schweiz, sondern auch nach nationalem Recht keiner Besteuerung in Österreich. Nach Artikel 50, B-VG bedarf der Abschluss von Staatsverträgen, die gesetzändernden oder Gesetzesergänzenden Inhalt haben der Genehmigung des Nationalrates. Dies betrifft auch DBA. Durch den Beschluss des Nationalrats wird das DBA Teil des nationalen Rechts und ändert das entsprechende nationale Recht ab (vergleiche, VwGH 30.3.2006, 2002/15/0098). Das DBA stellt eine lex specialis zum Einkommensteuergesetz dar. Die Zuwendungen an in der Schweiz ansässige Begünstigte unterliegen somit nicht nur nach dem DBA Österreich-Schweiz, sondern auch nach nationalem Recht keiner Besteuerung in Österreich.

2. Unionsrecht

12

Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union lautet: Artikel 63, des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union lautet:

„Artikel 63

(ex-Artikel 56 EGV)

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.“

C. Erläuterung der Vorlagefrage

13

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BudBG 2001) wurde eine Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung für die in § 13 Abs. 3 KStG 1988 genannten Kapitaleinkünfte eingeführt (so genannte „Zwischensteuer“), welche Gegenstand des dem EuGH-Urteil vom 17. September 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, zugrundeliegenden Vorabentscheidungsersuchens war. Diese Regelung sah eine Besteuerung der betroffenen Kapitaleinkünfte auf Ebene der Stiftung vor. Weiters war vorgesehen, dass Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte bei der Stiftung zu einer korrespondierenden Entlastung von dieser Körperschaftsteuer führten, wohingegen diese Entlastung für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte (einschließlich solcher aus anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaaten) dann nicht gelten sollte, wenn sie ihren DBA-Anspruch auf Befreiung von der österreichischen Besteuerung geltend machten. Eine Einmalbesteuerung der genannten Kapitaleinkünfte in Österreich war mit dem BudBG 2001 jedoch nicht sichergestellt worden, weil § 24 Abs. 5 KStG 1988 die bedingungslose Gutschrift der noch nicht verwerteten Körperschaftsteuer („Zwischensteuer“) im Falle einer Auflösung der Privatstiftung vorgesehen hatte (siehe auch Rn 28 des EuGH-Urteils F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BudBG 2001) wurde eine Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung für die in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 genannten Kapitaleinkünfte eingeführt (so genannte „Zwischensteuer“), welche Gegenstand des dem EuGH-Urteil vom 17. September 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, zugrundeliegenden Vorabentscheidungsersuchens war. Diese Regelung sah eine Besteuerung der betroffenen Kapitaleinkünfte auf Ebene der Stiftung vor. Weiters war vorgesehen, dass Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte bei der Stiftung zu einer korrespondierenden Entlastung von dieser Körperschaftsteuer führten, wohingegen diese Entlastung für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte (einschließlich solcher aus anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaaten) dann nicht gelten sollte, wenn sie ihren DBA-Anspruch auf Befreiung von der österreichischen Besteuerung geltend machten. Eine Einmalbesteuerung der genannten Kapitaleinkünfte in Österreich war mit dem BudBG 2001 jedoch nicht sichergestellt worden, weil Paragraph 24, Absatz 5, KStG 1988 die bedingungslose Gutschrift der noch nicht verwerteten Körperschaftsteuer („Zwischensteuer“) im Falle einer Auflösung der Privatstiftung vorgesehen hatte (siehe auch Rn 28 des EuGH-Urteils F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13).

14

Im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, hat der EuGH ausgesprochen, dass Schenkungen in Form von Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an in einem anderen Land ansässige Begünstigte in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen. Den Umstand, dass diese Schenkungen nur dann zu einer Entlastung der Privatstiftung von der „Zwischensteuer“ führen, wenn die Privatstiftung hierfür Kapitalertragsteuer einbehalten und abführen muss, während eine Entlastung von der „Zwischensteuer“ nicht erfolgt, wenn Schenkungen an Personen getätigt werden, hinsichtlich derer DBA-Begünstigungen die Erhebung der Kapitalertragsteuer unterbinden, hat der EuGH als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gewertet. Diese Beurteilung hat der EuGH u.a. auf den nur vorläufigen Charakter der auf Ebene der Stiftung zu erhebenden „Zwischensteuer“ gestützt. Das Urteil des EuGH geht an vielen Stellen darauf ein, dass die seinerzeit zu prüfende „Zwischensteuer“ spätestens bei der Auflösung der Privatstiftung vollständig zu erstatten war und daher nur einen vorläufigen Charakter aufwies (Rn 65, Rn 79 und Rn 84). In Rn 65 wird beispielsweise ausgeführt: „Gemäß ihrer Qualifizierung als ‚Zwischensteuer‘ sollte diese Steuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung vollständig erstattet werden, da sie zugunsten der Stiftung eine Steuergutschrift über die von der Stiftung als Zwischensteuer gezahlten Beträge auslöste. Der Wohnsitz des Empfängers der Zuwendung spielte in diesem Zusammenhang keine Rolle.“

15

Um der EuGH-Entscheidung Rechnung zu tragen, wurden die relevanten österreichischen Rechtsvorschriften mit dem AbgÄG 2015 geändert. Eine Systemänderung wurde bewirkt, indem die vollständige und bedingungslose Erstattung der Steuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 im Fall der Auflösung der Privatstiftung beseitigt wurde. Nunmehr ist die Erstattung der Steuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 davon abhängig, ob und in welchem Ausmaß die Letztzuwendung der Privatstiftung mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Um die Besteuerung der Einkünfte iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988 sicherzustellen, wurde die Erstattung der auf die Einkünfte der Stiftung erhobenen Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 also auch für den Fall der Auflösung der Privatstiftung ausgeschlossen, soweit die von der Stiftung getätigte (letzte) Schenkung nicht mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Um der EuGH-Entscheidung Rechnung zu tragen, wurden die relevanten österreichischen Rechtsvorschriften mit dem AbgÄG 2015 geändert. Eine Systemänderung wurde bewirkt, indem die vollständige und bedingungslose Erstattung der Steuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 im Fall der Auflösung der Privatstiftung beseitigt wurde. Nunmehr ist die Erstattung der Steuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 davon abhängig, ob und in welchem Ausmaß die Letztzuwendung der Privatstiftung mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Um die Besteuerung der Einkünfte iSd Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 sicherzustellen, wurde die Erstattung der auf die Einkünfte der Stiftung erhobenen Körperschaftsteuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 also auch für den Fall der Auflösung der Privatstiftung ausgeschlossen, soweit die von der Stiftung getätigte (letzte) Schenkung nicht mit Kapitalertragsteuer belastet ist.

16

Weiters geht die mit dem AbgÄG 2015 novellierte Regelung nunmehr auch auf jene Fälle ein, in denen die Schenkungen (Zuwendungen) an Begünstigte durch ein DBA nur teilweise von der inländischen Kapitalertragsteuer ausgenommen werden. Die Erstattung der auf die Einkünfte nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 erhobenen Körperschaftsteuer wird nach der Novellierung nur mehr insoweit versagt, als eine Belastung mit Kapitalertragsteuer unterbleiben muss, während nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 die Entlastung von der österreichischen Körperschaftsteuer auch dann zur Gänze ausgeschlossen war, wenn das DBA dem Empfänger der Zuwendung bloß eine teilweise Entlastung einräumte. Weiters geht die mit dem AbgÄG 2015 novellierte Regelung nunmehr auch auf jene Fälle ein, in denen die Schenkungen (Zuwendungen) an Begünstigte durch ein DBA nur teilweise von der inländischen Kapitalertragsteuer ausgenommen werden. Die Erstattung der auf die Einkünfte nach Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 erhobenen Körperschaftsteuer wird nach der Novellierung nur mehr insoweit versagt, als eine Belastung mit Kapitalertragsteuer unterbleiben muss, während nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 die Entlastung von der österreichischen Körperschaftsteuer auch dann zur Gänze ausgeschlossen war, wenn das DBA dem Empfänger der Zuwendung bloß eine teilweise Entlastung einräumte.

17

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass bereits mit dem 1. StabG 2012 in den Kreis der Einkünfte-Schedule nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 auch die Einkünfte aus der Veräußerung inländischer Liegenschaften

aufgenommen worden sind. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass bereits mit dem 1. StabG 2012 in den Kreis der Einkünfte-Schedule nach Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 auch die Einkünfte aus der Veräußerung inländischer Liegenschaften aufgenommen worden sind.

18

Wesentlich ist jedenfalls, dass mit dem AbgÄG 2015 ein Systemwechsel eingetreten ist. Zweck dieses Systems ist es, die Besteuerung des Einkommens, das von der Stiftung durch ihre im österreichischen Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt worden ist, sicherzustellen.

19

Bei Zuwendungen an Begünstigte im selben Jahr, in dem die Privatstiftung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 steuerpflichtige Einkünfte erzielt, reduziert sich die Bemessungsgrundlage und damit auch die Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 in dem Ausmaß, als die Zuwendungen der Kapitalertragsteuer unterliegen. Erfolgt eine Zuwendung in späteren Jahren, erhält die Privatstiftung eine korrespondierende Gutschrift der Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988. Bei Zuwendungen an Begünstigte im selben Jahr, in dem die Privatstiftung gemäß Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 steuerpflichtige Einkünfte erzielt, reduziert sich die Bemessungsgrundlage und damit auch die Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 in dem Ausmaß, als die Zuwendungen der Kapitalertragsteuer unterliegen. Erfolgt eine Zuwendung in späteren Jahren, erhält die Privatstiftung eine korrespondierende Gutschrift der Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988.

20

Die Reduktion oder Rückerstattung der Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 ist nicht davon abhängig, ob der Empfänger der Zuwendungen im Inland oder im Ausland ansässig ist, sondern alleine davon, ob die Zuwendung mit Kapitalertragsteuer belastet bleibt. Liegt nach innerstaatlichem Recht keine Kapitalertragsteuerpflicht für die Zuwendungen vor (wie etwa bei Zuwendungen an gemeinnützige Begünstigte), erfolgt keine Reduktion oder Rückerstattung. Weist ein DBA dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht zu, erfolgt ebenfalls keine Reduktion oder Rückerstattung. Bei im Ausland ansässigen Begünstigten, mit deren Ansässigkeitsstaat kein DBA oder ein DBA abgeschlossen wurde, das die Besteuerung der Zuwendungen dem Quellenstaat zuweist, kommt es hingegen zur Reduktion oder Rückerstattung der Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988. Eine teilweise Reduktion oder Rückerstattung der Steuer erfolgt auch dann, wenn ein DBA die Besteuerung der Zuwendungen in Österreich mit einem niedrigeren Steuersatz erlaubt. Die Reduktion oder Rückerstattung der Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 ist nicht davon abhängig, ob der Empfänger der Zuwendungen im Inland oder im Ausland ansässig ist, sondern alleine davon, ob die Zuwendung mit Kapitalertragsteuer belastet bleibt. Liegt nach innerstaatlichem Recht keine Kapitalertragsteuerpflicht für die Zuwendungen vor (wie etwa bei Zuwendungen an gemeinnützige Begünstigte), erfolgt keine Reduktion oder Rückerstattung. Weist ein DBA dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht zu, erfolgt ebenfalls keine Reduktion oder Rückerstattung. Bei im Ausland ansässigen Begünstigten, mit deren Ansässigkeitsstaat kein DBA oder ein DBA abgeschlossen wurde, das die Besteuerung der Zuwendungen dem Quellenstaat zuweist, kommt es hingegen zur Reduktion oder Rückerstattung der Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988. Eine teilweise Reduktion oder Rückerstattung der Steuer erfolgt auch dann, wenn ein DBA die Besteuerung der Zuwendungen in Österreich mit einem niedrigeren Steuersatz erlaubt.

21

Die Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 ist eine Körperschaftsteuer der Privatstiftung, die auf die in § 13 Abs. 3 KStG 1988 definierte Einkommens-Schedule erhoben wird und die Besteuerung dieser im Inland durch die inländische Privatstiftung erzielten Einkünfte (insbesondere Zinserträge, Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen, Erträge aus der Veräußerung von Liegenschaften) sicherstellt. Während die durch die Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 normierte „Zwischensteuer“ einen nur vorläufigen Charakter aufgewiesen hat, weil sie spätestens bei Auflösung der Privatstiftung vollständig erstattet wurde, stellt die aktuelle Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 endgültig die einmalige Erfassung von im Inland erzielten Gewinnen aus bestimmten Kapitalvermögen und aus Liegenschaftsverkäufen sicher. Mit anderen Worten: Die neue Rechtslage zielt auf eine dauerhafte Steuerbelastung der in § 13 Abs. 3 KStG 1988 definierten Einkommens-Schedule in Österreich ab. Die Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 ist eine Körperschaftsteuer der Privatstiftung, die auf die in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 definierte Einkommens-Schedule erhoben

wird und die Besteuerung dieser im Inland durch die inländische Privatstiftung erzielten Einkünfte (insbesondere Zinserträge, Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen, Erträge aus der Veräußerung von Liegenschaften) sicherstellt. Während die durch die Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 normierte „Zwischensteuer“ einen nur vorläufigen Charakter aufgewiesen hat, weil sie spätestens bei Auflösung der Privatstiftung vollständig erstattet wurde, stellt die aktuelle Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 endgültig die einmalige Erfassung von im Inland erzielten Gewinnen aus bestimmten Kapitalvermögen und aus Liegenschaftsverkäufen sicher. Mit anderen Worten: Die neue Rechtslage zielt auf eine dauerhafte Steuerbelastung der in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 definierten Einkommens-Schedule in Österreich ab.

22

Durch das aktuelle Besteuerungssystem wird erreicht, dass die Zuwendung einer Privatstiftung - unabhängig vom Ansässigkeitsstaat der Begünstigten - in derselben Höhe mit Steuer belastet bleibt und die Begünstigten eine jeweils gleich hohe Zuwendung erhalten. Dies zeigt folgendes Beispiel:

Die Privatstiftung erzielt im Jahr 1 aus einem Geschäftsvorgang (z.B. Liegenschaftsverkauf) einen in die Schedule nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Gewinn von 1.000. Sie hat für diesen Gewinn Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 von 25% (also 250) zu entrichten. Die Privatstiftung erzielt im Jahr 1 aus einem Geschäftsvorgang (z.B. Liegenschaftsverkauf) einen in die Schedule nach Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 fallenden Gewinn von 1.000. Sie hat für diesen Gewinn Körperschaftsteuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 von 25% (also 250) zu entrichten.

Im Jahr 2 wendet die Privatstiftung diesen Gewinn als Schenkung (Zuwendung) a) einer in Österreich ansässigen kapitalertragsteuerpflichtigen Begünstigten oder b) einer im Drittland ansässigen Begünstigten, die nicht kapitalertragsteuerpflichtig ist, zu:

a)

Von der Zuwendung an die österreichische Begünstigte von 1000 hat die Privatstiftung 25% Kapitalertragsteuer einzubehalten, sodass sie 750 an die Begünstigte auszahlen kann. Die Privatstiftung führt die einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 an das Finanzamt ab und erhält im Rahmen der Veranlagung eine Gutschrift der von ihr bereits bezahlten Steuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 in Höhe von 250. Es bleibt bei der einmaligen Belastung mit 250. Von der Zuwendung an die österreichische Begünstigte von 1000 hat die Privatstiftung 25% Kapitalertragsteuer einzubehalten, sodass sie 750 an die Begünstigte auszahlen kann. Die Privatstiftung führt die einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 an das Finanzamt ab und erhält im Rahmen der Veranlagung eine Gutschrift der von ihr bereits bezahlten Steuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 in Höhe von 250. Es bleibt bei der einmaligen Belastung mit 250.

b)

Die Zuwendung an die im Drittland ansässige Begünstigte bewirkt (aufgrund der DBA-Begünstigung) keinen Anfall von Kapitalertragsteuer, andererseits tritt auch keine Gutschrift der bereits erhobenen Steuer nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 ein. Die Steuerleistung der Privatstiftung ist auch hier exakt 250. Die Privatstiftung wird ihre Zuwendung an die Begünstigte um diese endgültige Steuerbelastung mindern, sodass auch in diesem Fall 750 bei der Begünstigten eingehen werden. Die Zuwendung an die im Drittland ansässige Begünstigte bewirkt (aufgrund der DBA-Begünstigung) keinen Anfall von Kapitalertragsteuer, andererseits tritt auch keine Gutschrift der bereits erhobenen Steuer nach Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 ein. Die Steuerleistung der Privatstiftung ist auch hier exakt 250. Die Privatstiftung wird ihre Zuwendung an die Begünstigte um diese endgültige Steuerbelastung mindern, sodass auch in diesem Fall 750 bei der Begünstigten eingehen werden.

Somit hat im Fall a) wie auch im Fall b) die Privatstiftung den gleich hohen Betrag an Steuern abzuführen, einmal als Körperschaftsteuer, einmal als Kapitalertragsteuer. Auch der Betrag der im Fall a) wie auch im Fall b) zur Auszahlung an die Begünstigte gelangt, ist jeweils gleich hoch. Wirtschaftlich ist die Privatstiftung somit im Hinblick auf die an die Begünstigte zugewendeten Beträge immer gleich hoch belastet.

23

Des Weiteren erscheint folgender Umstand relevant: Wenn auch die Zuwendung einer Privatstiftung an Begünstigte als Schenkung gewertet werden kann, besteht doch eine Ähnlichkeit zur Ausschüttung von

Dividenden durch Kapitalgesellschaften (außerhalb des Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-Richtlinie). Es wird in beiden Fällen der Gewinn einer Körperschaft an deren Anteilseigner bzw. an deren Begünstigten übertragen. Die Zuwendungen und die Dividenden unterliegen der Kapitalertragsteuer.

24

In der Dividenden-Rechtsprechung des EuGH wird das Recht des Mitgliedstaates, in dem die Körperschaft ansässig ist, seine eigene Körperschaftsteuer zu erheben (und die Erträge daraus zu behalten), traditionell respektiert („source country entitlement“). Der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft ist nach dieser Rechtsprechung nicht verpflichtet, auf sein Recht zur Besteuerung der Unternehmensgewinne zu verzichten, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen abzumildern.

25

Im EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006, ACT Group Litigation, C-374/04, Rn 59, hat die Große Kammer dazu ausdrücklich festgehalten:

„Würde man vom Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft verlangen, dass er dafür sorgt, dass die an einen gebietsfremden Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne nicht einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterworfen werden - indem er entweder der ausschüttenden Gesellschaft hinsichtlich dieser Gewinne Steuerfreiheit oder aber diesem Anteilseigner eine Steuervergünstigung gewährt, die der von der ausschüttenden Gesellschaft für diese Gewinne entrichteten Steuer entspricht -, würde dies letztlich bedeuten, dass dieser Staat auf sein Recht zur Besteuerung eines Einkommens, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde, verzichten muss.“

26

Das Vorrecht des Quellenstaates auf Besteuerung eines Einkommens, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde, hat den EuGH im Urteil vom 12. Dezember 2006, ACT Group Litigation, C-374/04, zur Schlussfolgerung veranlasst, dass aus der Sicht des Sitzstaates der ausschüttenden Gesellschaft Dividenden, die an gebietsansässige oder gebietsfremde Empfänger gezahlt werden, objektiv nicht vergleichbar sind, sodass eine unterschiedliche Behandlung der beiden Gruppen von Dividenden im Hinblick auf die Anrechnung der Körperschaftsteuer (ACT) keine Diskriminierung im Sinne der EU-Grundfreiheiten begründet.

27

Die Einkünfte, die in der in § 13 Abs. 3 KStG 1988 definierten Schedule enthalten sind (insbesondere Zinsen, Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen), unterliegen auch bei in Österreich ansässigen Körperschaften (GmbH, AG etc.) der Körperschaftsteuer. Die Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 weist nach dem mit dem AbgÄG 2015 eingeführten System nicht mehr den Charakter der Vorläufigkeit auf und stellt die Besteuerung der betroffenen, durch die Privatstiftung in Österreich erzielten Einkünfte sicher. Die Einkünfte, die in der in Paragraph 13, Absatz 3, KStG 1988 definierten Schedule enthalten sind (insbesondere Zinsen, Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen), unterliegen auch bei in Österreich ansässigen Körperschaften (GmbH, AG etc.) der Körperschaftsteuer. Die Steuer gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 weist nach dem mit dem AbgÄG 2015 eingeführten System nicht mehr den Charakter der Vorläufigkeit auf und stellt die Besteuerung der betroffenen, durch die Privatstiftung in Österreich erzielten Einkünfte sicher.

28

Die Stiftungszuwendungen sind grundsätzlich mit Dividenden vergleichbar. Wie in Rn 11 dargelegt, sind die in dem DBA mit der Schweiz bilateral vereinbarten Regelungen durch Beschluss des Nationalrats auch Teil des nationalen Rechts, wodurch bereits nach nationalem Recht keine Besteuerung der Zuwendungen an in der Schweiz ansässige Begünstigte erfolgt. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 12. Dezember 2006, ACT Group Litigation, C-374/04, die objektive Vergleichbarkeit von im Inland und im Ausland ansässigen Dividendenempfängern schon deshalb verneint, weil der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft nach nationalem Recht die im Ausland ansässigen Anteilseigner nicht besteuerte.

29

Ungeachtet dessen hat der EuGH in den Urteilen vom 17. Dezember 2015, Timac Agro, C-388/14, und vom

22. September 2022, W, C-538/20, bei der Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit von In- und Auslandsfällen auch die im Rahmen von DBA getroffenen Vereinbarungen herangezogen und damit dem Abschluss von DBA für die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der nationalen Rechtslage eine wesentliche Bedeutung beigemessen.

30

Im Urteil vom 10. Mai 2012, Santander, C-338/11 bis C-347/11, Rn 30 und 52, hat der EuGH geprüft, ob das nationale französische Recht auf die Besteuerung bei den Anteilhabern eines OGAW abstellte, um einen Ausgleich für die Befreiung von der Quellensteuer beim (gebietsansässigen) OGAW zu schaffen, und damit im Ergebnis eine Gesamtbetrachtung von OGAW und Anteilhaber vorgenommen. Der im französischen Recht fehlende Zusammenhang liegt im Vorlagefall vor, weil die Reduktion bzw. Rückerstattung der von der Stiftung gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 geschuldeten Steuer von der Besteuerung der Zuwendung beim Zuwendungsempfänger abhängt. Im Urteil vom 10. Mai 2012, Santander, C-338/11 bis C-347/11, Rn 30 und 52, hat der EuGH geprüft, ob das nationale französische Recht auf die Besteuerung bei den Anteilhabern eines OGAW abstellte, um einen Ausgleich für die Befreiung von der Quellensteuer beim (gebietsansässigen) OGAW zu schaffen, und damit im Ergebnis eine Gesamtbetrachtung von OGAW und Anteilhaber vorgenommen. Der im französischen Recht fehlende Zusammenhang liegt im Vorlagefall vor, weil die Reduktion bzw. Rückerstattung der von der Stiftung gemäß Paragraph 22, Absatz 2, KStG 1988 geschuldeten Steuer von der Besteuerung der Zuwendung beim Zuwendungsempfänger abhängt.

31

Im Hinblick auf die Konzeption des mit dem AbgÄG 2015 geschaffenen Systems der Besteuerung nach § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 2 sowie § 24 Abs. 5 KStG 1988 könnte insgesamt eine Konstellation vorliegen, die mit jener vergleichbar ist, die dem EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006, ACT Group Litigation, C-374/04, zugrunde lag. Auf der Grundlage der mit dem AbgÄG 2015 geänderten Rechtslage stellt sich daher die Frage, ob Zuwendungen, die eine inländische Privatstiftung an kapitalertragsteuerpflichtige gebietsansässige oder aufgrund eines DBA nicht der Kapitalertragsteuer unterliegende gebietsfremde Begünstigte leistet, objektiv vergleichbar sind und ob die in der hier anzuwendenden Steuerregelung enthaltene Unterscheidung zwischen diesen beiden Gruppen eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit begründen kann. Im Hinblick auf die Konzeption des mit dem AbgÄG 2015 geschaffenen Systems der Besteuerung nach Paragraph 13, Absatz 3, in Verbindung mit , Paragraph 22, Absatz 2, sowie Paragraph 24, Absatz 5, KStG 1988 könnte insgesamt eine Konstellation vorliegen, die mit jener vergleichbar ist, die dem EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006, ACT Group Litigation, C-374/04, zugrunde lag. Auf der Grundlage der mit dem AbgÄG 2015 geänderten Rechtslage stellt sich daher die Frage, ob Zuwendungen, die eine inländische Privatstiftung an kapitalertragsteuerpflichtige gebietsansässige oder aufgrund eines DBA nicht der Kapitalertragsteuer unterliegende gebietsfremde Begünstigte leistet, objektiv vergleichbar sind und ob die in der hier anzuwendenden Steuerregelung enthaltene Unterscheidung zwischen diesen beiden Gruppen eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit begründen kann.

32

Judikatur des EuGH zur Frage, ob der in der Dividenden-Rechtsprechung aufgestellten Grundsatz des „source country entitlement“ auch bei Konstellationen wie der gegenständlichen zum Tragen kommt, liegt nicht vor.

33

Die Frage wird daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt. Die Frage wird daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 267, AEUV vorgelegt.

Wien, am 24. Juni 2025

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004CJ0374 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation VORAB

EuGH 62011CJ0338 Santander Asset Management SGIIC VORAB

EuGH 62013CJ0589 F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt VORAB

EuGH 62014CJ0388 Timac Agro Deutschland VORAB

EuGH 62020CJ0538 Finanzamt W VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RO2024150016.J00

Im RIS seit

22.07.2025

Zuletzt aktualisiert am

29.07.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at