

Unionsrechtswidrigkeit der Zwischensteuerentlastung bei ausländischen Begünstigten

In Reaktion auf das Urteil des EuGH *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, in welchem dieser die Unionsrechtswidrigkeit des Zwischenbesteuerungssystems iZm Zuwendungen an ausländische Begünstigte festgestellt hatte, wurde das Zwischensteuersystem der österreichischen Privatstiftung mit AbgÄG 2015 geändert. In zwei unlängst veröffentlichten Erkenntnissen hat das BFG jedoch auch das geänderte Zwischenbesteuerungssystem als unionsrechtswidrig und – ohne vorherige Anrufung des EuGH – die Vorschrift des § 13 Abs 3 letzter Unterabsatz KStG als durch Unionsrecht verdrängt erachtet.

Deskriptoren: Zwischensteuer, Kapitalverkehrsfreiheit, Auflösung, ausländische Begünstigte, Wegzugsbesteuerung.

Normen: § 13 Abs 3 KStG, § 22 Abs 2 KStG, § 24 Abs 5 KStG, Art 63 AEUV.

Von Andreas Kampitsch

1. Ausgangspunkt und Historie

1.1. Ursprüngliches Zwischensteuersystem bis zu EuGH *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*

In ihrer ursprünglichen Konzeption war die „Zwischensteuer“¹ als echte, zwischenzeitliche Steuer konzipiert:² Wurden von der Privatstiftung unter die Zwischensteuer fallende Einkünfte im selben Jahr an die Begünstigten steuerpflichtig zugewendet, unterblieb die Besteuerung mit Zwischensteuer. Erfolgte keine Zuwendung, wurde die Zwischensteuer zwar erhoben, sie wurde jedoch in den Folgejahren zurückerstattet, wenn die Zuwendungen an die Begünstigten die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte überstiegen. Sofern jedoch Zuwendungen an Begünstigte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkom-

mens (DBA) von der Quellensteuer (wenn auch nur tw) entlastet wurden, war eine Entlastung/Rückerstattung der Zwischensteuer ausgeschlossen. Jedenfalls und voraussetzungslos rückerstattet wurde die Zwischensteuer jedoch im Zeitpunkt der Auflösung der Privatstiftung. Die Zwischensteuer war daher immer nur eine „zwischenzeitliche“ Steuer, die spätestens am Ende der Privatstiftung zurückerstattet wurde.³

Da jedoch das österreichische DBA-Netz nur in wenigen (praktisch relevanten) Fällen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht Österreichs an den Zuwendungen vorsieht bzw. vorsah,⁴ waren Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte unter der damaligen Rechtslage häufig nicht geeignet, während des Bestehens der Privatstiftung eine Entlastung von der Zwischensteuer herbeizuführen. In seinem Urteil *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*⁵ erklärte der EuGH die Nichtentlastung von der Zwischensteuer bei Zuwendungen an – nach dem jeweiligen DBA vollständig von der österreichischen Quellenbesteuerung befreite – ausländische Begünstigte als mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar.⁶ Konsequenz des Urteils war, dass Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte unabhängig von einer tatsächlichen Besteuerung in Österreich zu einer Rückerstattung bzw. Entlastung von (der) Zwischensteuer führen hätten müssen.

1 Die Bezeichnung „Zwischensteuer“ findet sich seit BBG 2011 (Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111), auch im Gesetz: Infolge der Anhebung des Zwischensteuersatzes von 12,5 % auf 25 % wurde in § 24 Abs 3 Z 3 KStG normiert, dass eine – amtswegige – Anpassung der Körperschaftsteuervorauszahlungen „auf Grund der Anhebung der Zwischensteuer“ (Hervorhebung nicht im Original) zu erfolgen habe.

2 Vgl hierzu anstatt vieler: *Petritz/Kampitsch*, EuGH: Verweigerung der Entlastung von der Zwischensteuer bei Privatstiftungen bei ausländischen Begünstigten unionsrechtswidrig, PSR 2015, 191 (191 ff).

3 Dementsprechend war bis zur Änderung des System die Zwischensteuer mit AbgÄG 2015 im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss nicht als Steueraufwand zu zeigen, sondern als (allenfalls abgezinst) Forderung gegenüber der Republik Österreich einzu-

stellen: AFRAC-Stellungnahme 25: Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (Dezember 2014) Rz 28.

4 Vgl die Darstellung der DBA bei *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238 ff); *Petritz/Kirnazhytski*, Steuerrechtliche Aufgaben, in *Müller/Melzer* (Hrsg), Handbuch Stiftungsmanagement² (2022) 252 (Rz 867).

5 EuGH C-589/13, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, ECLI:EU:C:2015:612.

6 Vgl zu dem Urteil des EuGH zB *Petritz/Kampitsch*, PSR 2015, 191; *Moritz*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter Schluss? PSR 2015, 164; *Freudenthaler/Tratlehner*, EuGH zur mangelnden Unionsrechtskonformität der Zwischenbesteuerung einer Stiftung mit ausländischen Begünstigten, GES 2015, 418.