

Portfolio-Beteiligungen: Keine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern bei steuerfreien Beteiligungserträgen

KStG § 13 Abs 2

BFG 15.02.2024,
RV/7102886/2022

Bei steuerfreien Beteiligungserträgen ist eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer nicht vorgesehen; der Anrechnungshöchstbetrag beträgt EUR Null. Nach Rechtsprechung des EuGH liegt bei der ungünstigeren Behandlung von Dividenden, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft bezahlt werden, gegenüber reinen Inlandsdividenden, ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Diesfalls ist es Sache des Quellenstaates (und nicht des Ansässigkeitsstaates), eine Vermeidung bzw Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sicherzustellen (vgl EuGH 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05).

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2019 vom 25. Mai 2022 abgeändert. Die Einkünfte gemäß § 27a Abs 1 EStG betragen EUR 0,00, eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern von EUR 6.986,03 wird nicht vorgenommen. Die festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt derart EUR -26.858,00.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine österreichische Privatstiftung, erzielte ua ausländische Beteiligungserträge, wobei in mehreren Fällen ausländische Quellensteuern einbehalten wurden. Als strittig erwies sich, ob diese ausländischen Quellensteuern auf die (inländische) Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin anzurechnen sind.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2019 gab die Beschwerdeführerin (irrtümlich) unter KZ 293 den Betrag von EUR 72.261,69 an und erklärte damit steuerpflichtige Beteiligungserträge gemäß § 10a Abs 7 KStG, somit Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen oder qualifizierten Portfoliobeteiligungen aus niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaften, bei denen der Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften iSd § 10a Abs 2 KStG liegt. Unter KZ 295 führte sie den Betrag von EUR 6.986,03 an und beantragte damit hinsichtlich der angeführten Beteiligungserträge die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Steuerschuld.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 12.10.2021 unterwarf die belangte Behörde die Beteiligungserträge erklärungsgemäß der Körperschaftsteuer iHv (vormals) 25% und rechnete die ausländischen Quellensteuern auf die Körperschaftsteuer an.

In der eingebrachten Beschwerde vom 2.11.2021 führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Beteiligungserträge bloß irrtümlich unter der KZ 293 eingetragen worden seien, tatsächlich handle es sich um steuerfreie Beteiligungserträge.

Mit stattgebender Beschwerdevorentscheidung vom 25.5.2022 ordnete die belangte Behörde die Beteiligungserträge iHv EUR 72.261,69 jenen im Sinne des § 10 Abs 1 KStG zu und beließ sie im Sinne des Beschwerdebegehrens steuerfrei. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern iHv EUR 6.986,03 wurde nicht mehr vorgenommen.

Mit Vorlageantrag vom 14.6.2022 bzw mit im Rahmen der am 17.1.2024 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung konkretisiertem Beschwerdebegehren beantragte die Beschwerdeführerin die Freistellung der ausländischen Beteiligungserträge, bei denen es sich ausschließlich um Portfolio-Erträge nach § 10 Abs 1 Z 5 sowie Z 6 KStG handle, dies jedoch bei gleichzeitiger Anrechnung der in Abzug gebrachten ausländischen Quellensteuern auf die österreichische Körperschaftsteuer.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, es seien zwar die Beteiligungserträge letztlich (im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung) steuerfrei behandelt worden, dennoch sei auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern durchzuführen. Dies müsse auch für den vorliegenden Fall, wenn die Beteiligungserträge keine Körperschaftsteuerpflicht auslösten, gelten, zumal spätestens bei der Vornahme von Zuwendungen an Begünstigte Kapitalertragsteuer anfalle. Gesamt liege eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen vor, weil bei ersterer kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werde bzw eine Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolge; damit liege eine EU-Widrigkeit, konkret ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Schließlich würden auch die einzelnen ausländischen Beteiligungserträge/Dividenden je nach Herkunftsland ungleich behandelt, nachdem bei jenen aus Norwegen, anders als etwa bei jenen aus Deutschland, keine Quellensteuer einbehalten worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine eigennützige Privatstiftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland; Abschriften ihrer Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung sind dem zuständigen Finanzamt vorliegend. Im beschwerdegegenständlichen Kalenderjahr 2019 bezog sie ua ausländische Beteiligungserträge im Gesamtausmaß von EUR 72.261,69, die allesamt aus Portfolio-Beteiligungen an Gesellschaften in den nachfolgend angeführten Ländern stammen:

Deutschland

Norwegen
Schweiz
USA
GESAMT
Dabei erfolgte die Einbehaltung von ausländischen Quellensteuern im Gesamtausmaß von EUR 6.986,03 (hinsichtlich der norwegischen Beteiligung erfolgte kein Quellensteuerabzug):
Deutschland
Schweiz
USA
GESAMT

Von Seiten der belangten Behörde wurden die angeführten Beteiligungserträge im Rahmen der erlassenen Beschwerdeentscheidung antragsgemäß steuerfrei behandelt. Die Anrechnung der abgezogenen ausländischen Quellensteuern wurde dabei abgelehnt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt. Die Korrektheit des Sachverhalts wurde von beiden Parteien im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlung bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 13 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) sind Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtung (Vorlage von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) erfüllen und nicht unter § 5 Z 6 KStG (gemeinnützige, mildtätige oder begünstigte Zwecke) fallen, mit allen in- und ausländischen Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG befreit.

§ 10 Abs 1 KStG gilt als allgemeine körperschaftsteuerliche Norm bereits grundsätzlich für Privatstiftungen, dementsprechend sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Von der Befreiung sind gemäß Z 5 auch Gewinnanteile aus einer sog "*EU-Gesellschaft*" (Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988; EStG) sowie gemäß Z 6 Gewinnanteile an einer "*Drittlands-Gesellschaft*", die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, erfasst, jeweils sofern keine internationale Schachtelbeteiligung vorliegt.

Betreffend den vorliegenden Fall bestehen mit der Schweiz und den USA Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe, im Fall von Deutschland stammen die Gewinnanteile ohnehin aus einer "*EU-Gesellschaft*". Sämtliche der angeführten Voraussetzungen sind gegenständlich unstrittig erfüllt, die bezogenen Beteiligungserträge somit gemäß § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Hingegen liegt eine Steuerpflicht aufgrund eines Methodenwechsels nach § 10a Abs 1 Z 2 iVm § 10a Abs 7 KStG (wie irrtümlich in der Steuererklärung zunächst angegeben) unstrittig nicht vor.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin seien die abgezogenen ausländischen Quellensteuern jedoch auf die österreichische Körperschaftsteuer und alternativ auf die im Falle von Zuwendungen anfallende Kapitalertragsteuer anzurechnen, widrigenfalls eine Doppelbesteuerung bzw eine Ungleichbehandlung vorliege.

Der von Seiten des Bundesfinanzgerichts vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung ist klarstellend vorzuschicken, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2015/121 vom 28. 1. 2015) gegenständlich (auch im Fall der deutschen Beteiligungserträge) nicht zur Anwendung gelangt, zumal Privatstiftungen gemäß Art 2 lit a Mutter-Tochter-Richtlinie iVm Anhang I Teil A lit t als Eigentümerloses Gebilde bereits grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und zudem auch das vorgesehene Beteiligungsausmaß von mindestens 10% nicht erreicht wird. Eine Befreiung vom Quellensteuerabzug nach der Mutter-Tochter-Richtlinie ist gegenständlich daher nicht vorgesehen.

In abkommensrechtlicher Hinsicht sind auf die gegenständlich relevanten Beteiligungserträge folgende Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar: Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA-Deutschland), BGBl III 182/2002; Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz), BGBl 64/1975; Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA), BGBl III 6/1998.

Nach den Bestimmungen der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen ist eine österreichische Privatstiftung kraft ihrer Eigenschaft als juristische Person unter den Begriff "*Gesellschaft*" zu subsumieren und es steht den jeweiligen Quellenstaaten die Vornahme eines Quellensteuerabzugs zu, wobei jeweils die Anwendung der Anrechnungsmethode mit Anrechnungshöchstbetrag vorgese-

hen ist (vgl Art 3 Abs 1 lit e iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit b DBA-Deutschland; Art 3 Z 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Z 2 DBA-Schweiz; Art 3 Abs 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 22 Abs 3 DBA-USA).

Zumal die beschwerdegegenständlichen Beteiligungserträge in Österreich steuerfrei behandelt werden, beträgt der Anrechnungshöchstbetrag jeweils EUR Null. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer ist im Beschwerdefall somit in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht vorgesehen. Der von der Beschwerdeführerin vorgetragene Umstand, dass etwa das Doppelbesteuerungsabkommen mit Norwegen, anders als jene mit Deutschland, der Schweiz und den USA, keinen Quellensteuerabzug vorsieht, vermag nichts am vorgesehenen Quellensteuerabzug in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den letztgenannten Ländern zu ändern - und ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffend (nur) die Körperschaftsteuer ohnehin unerheblich.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf KZ 295 des Formulars zur Körperschaftsteuererklärung bezieht, nach der eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern vorgesehen ist, ist (unabhängig davon, dass sich aus dem Formular ohnehin keinerlei rechtliche Relevanz ableiten ließe) klarstellend auszuführen, dass sich die betreffende Kennzahl auf KZ 293 bezieht, somit auf im Falle eines Methodenwechsels nach § 10a Abs 1 Z 2 iVm Abs 7 KStG vorliegende *steuerpflichtige* Beteiligungserträge, auf welche eine Anrechnung (freilich) vorgenommen werden könnte.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.6.2023, Ra 2020/13/0043, bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass sich der Gerichtshof dabei (bloß) mit der Thematik der Quellensteueranrechnung auf die sogenannte Zwischensteuer nach § 13 Abs 3 KStG iVm § 22 Abs 2 KStG (die bei Einkünften aus Zinsen, realisierten Wertsteigerungen/Derivaten/Kryptowährungen oder privaten Grundstücksveräußerungen vorgesehen ist) beschäftigte, für den gegenständlichen Fall aus der Entscheidung aber nichts abgeleitet werden kann. Während im Fall einer anfallenden Zwischensteuer (somit wenn/insoweit keine Zuwendungen getätigt werden) grundsätzlich eine Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist und sich dabei eine Anrechenbarkeit als systemgerecht erweist, scheidet eine Quellensteueranrechnung im Fall der beschwerdegegenständlichen Beteiligungsertragsbefreiung an der Steuerfreiheit und dem sich damit ergebenden Anrechnungshöchstbetrag von EUR Null (siehe in diesem Sinne auch die Anmerkung von *Zorn*, VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen, RdW 2023/449, mit Verweis auf BFG 30.6.2020, RV/7105144/2016).

In unionsrechtlicher Hinsicht ist schließlich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache *Amurta* (EuGH 8.11.2007, Amurta, C-379/05) zu verweisen, in dem sich der Gerichtshof mit der unionsrechtskonformen Besteuerung von Portfolio-dividenden beschäftigt hat. Er erblickte in der ungünstigeren Behandlung von Dividenden, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft bezahlt werden, gegenüber reinen Inlandsdividenden, durchaus einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, welcher grundsätzlich verboten ist. Der Gerichtshof bringt dabei aber auch klar zum Ausdruck, dass es diesfalls Sache des Quellenstaates (und nicht des Ansässigkeitsstaates) ist, eine Vermeidung bzw Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sicherzustellen. Anzuführen ist auch das Urteil in der Rechtssache *Société Générale* (EuGH 25.2.2021, Société Générale, C-403/19), in dem der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei höherer Besteuerung von ausländischen Einkünften gegenüber inländischen kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt (siehe dazu auch *Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 11/2021, 708).

Es kann somit auch aus dem Unionsrecht keine Pflicht des Ansässigkeitsstaats des Dividendenempfängers, also Österreich, abgeleitet werden, ausländische Quellensteuern anzurechnen (wenn, wie im vorliegenden Fall, kein inländisches Steuersubstrat gegeben ist).

Die vorliegende ausländische Quellenbesteuerung führt damit mangels Anrechenbarkeit tatsächlich zu einer endgültigen Steuerbelastung, die jedoch (zumindest im gegenständlichen Beschwerdeverfahren) nicht aufgelöst werden kann.

Mit dem letztlich von der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch vorgebrachten Argument, dass (zumindest) eine Anrechnung auf die im Rahmen der vorgenommenen Zuwendungen an die Begünstigten gemäß § 27 Abs 5 Z 7 iVm § 93 Abs 2 Z 1 EStG anfallende Kapitalertragsteuer vorzunehmen sei, brauchte und konnte sich das Bundesfinanzgericht schließlich nicht zu befassen, zumal Sache des gegenständlichen Verfahrens lediglich die Körperschaftsteuer ist. Angemerkt wird, dass eine diesbezügliche Anrechnung auf die Kapitalertragsteuer bzw Einkommensteuer gesetzlich nicht vorgesehen ist und nicht mit der gegenständlichen Frage der Anrechnung auf die Körperschaftsteuer gleichgesetzt werden kann.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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.

Zumal zur gegenständlich aufgeworfenen Rechtsfrage - soweit ersichtlich - keine konkrete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) zuzulassen.

Wien, am 15. Februar 2024