

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

---

## AUFSÄTZE

### EuGH zur mangelnden Unionsrechtskonformität der Zwischenbesteuerung einer Stiftung mit ausländischen Begünstigten

In seinem Urteil vom 17.9.2015 entschied der EuGH, dass Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) dahingehend auszulegen ist, dass er dem österreichischen System der Zwischenbesteuerung insofern entgegen steht, als eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form der Zwischensteuer für den Fall vorgesehen ist, in dem aufgrund eines DBA beim Empfänger der Zuwendung(en) der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf Zuwendungen lastenden KESt erfolgt, während dies im Inlandsfall nicht zutrifft. Der folgende Beitrag stellt die der Entscheidung zugrunde liegende Rechtslage, das Vorabentscheidungsersuchen des VwGH sowie das Urteil des EuGH dar und versucht etwaige Konsequenzen daraus abzuleiten.

EuGH 17.9.2015, C-589/13,  
(vorgehend VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130)  
Deskriptoren: Kapitalverkehrsfreiheit, Zwischenbesteuerung, Privatstiftung.  
Normen: Art 56 EG (Art 63 AEUV); § 13 KStG; § 24 KStG.

Von Martin Freudenthaler /  
Sebastian Tratlehner

---

#### 1. Einleitung

§ 13 Abs 3 KStG (idF BGBl 2012/22) normiert, dass bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder § 7 Abs 3 KStG fallen, Einkünfte aus Kapitalvermögen<sup>1</sup> sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen<sup>2</sup> nach Maßgabe des § 22 Abs 2 KStG gesondert zu versteuern<sup>3</sup> sind (= sog Zwischenbesteuerung). Diese Besteuerung unterbleibt allerdings insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG getätigt worden sind, davon KESt einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der

KESt auf Grund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt. Letzteres gilt ebenfalls für Einkünfte iSd § 13 Abs 4 KStG (idF BGBl 2012/22). Bereits entrichtete Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte iSd § 13 Abs 3 und 4 KStG entfällt (sog Zwischensteuer), ist gemäß § 24 Abs 5 Z 4 KStG (idF BGBl 2015/118) im Falle von getätigten Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG gutzuschreiben, wobei die Gutschrift 25 % des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der KESt maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt, beträgt. Die Gutschrift gilt allerdings als zu Unrecht erfolgt, wenn nach der Abfuhr der KESt eine Entlastung auf Grund eines DBA erfolgt.<sup>4</sup>

Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der mangelnden Konformität dieser Regelungen mit der unionsrechtlich gebotenen Kapitalverkehrsfreiheit und bezieht sich dabei auf das Urteil des EuGH vom 17.9.2015<sup>5</sup>, welchem das Vorabentscheidungsersuchen des VwGH vom 23.10.2013<sup>6</sup> zu Grunde liegt.

---

1 Vgl § 13 Abs 3 Z 1 KStG.

2 Vgl § 13 Abs 3 Z 2 KStG.

3 Durch das BBG 2011 (BGBl 2010/111) wurde dabei der anzuwendende KSt-Satz von 12,5 % auf 25 % angehoben, vgl § 22 Abs 2 KStG.

4 Vgl § 24 Abs 5 Z 4 KStG.

5 EuGH 17.9.2015, C-589/13, FE. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*.

6 VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130.

## 2. Grundsätzliches zur Zwischenbesteuerung

Das KStG sieht für eigennützige Privatstiftungen<sup>7</sup>, die nicht der „Gewerbebetriebsfiktion“<sup>8</sup> des § 7 Abs 3 KStG unterliegen, bei Einkünften aus Kapitalvermögen<sup>9</sup> sowie Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen<sup>10</sup> eine gesonderte Art der Besteuerung (sog Zwischenbesteuerung) vor.<sup>11</sup> Die Zwischenbesteuerung wurde mit der Intention, den steuerlichen Thesaurierungsvorteil von Vermögensveranlagungen über Privatstiftungen gegenüber Vermögensveranlagungen im Privatvermögen zu reduzieren<sup>12</sup>, mit dem BBG 2001<sup>13</sup> eingeführt. Zuvor waren die nunmehr der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte im Wesentlichen zur Gänze von der Körperschaftsteuer befreit, wodurch es erst bei einer anschließenden Zuwendung der Privatstiftung an einen Begünstigten zur Besteuerung dieser Einkünfte kam.<sup>14</sup> Der ursprüngliche Steuersatz für die Zwischensteuer iHv 12,5 % wurde mit dem BBG 2011<sup>15</sup> auf 25 % erhöht.<sup>16</sup> Zwar handelt es sich bei der Zwischensteuer um eine Steuer der Privatstiftung<sup>17</sup>, sie nimmt dennoch als „Vorwegbesteuerung“ die bei der späteren Zuwendung an den/die Begünstigten anfallende KESt nur vorweg und stellt daher auf Ebene der Privatstiftung grundsätzlich eine bloß **temporäre Belastung** dar.<sup>18</sup>

Kommt es in einem Veranlagungszeitraum zum Zusammenfall von Zufluss der zwischensteuerpflichtigen Erträge an die Privatstiftung einerseits und Ausschüttungen an den Begünstigten andererseits, kann ein Anfall der Zwischensteuer unterbleiben, da es zu keiner Thesaurierung der Erträge kommen kann.<sup>19</sup> Als Voraussetzung hierfür fordert § 13 Abs 3 KStG, dass die entsprechende KESt einbehalten und ordnungsgemäß abgeführt wird und es

anschließend zu keiner nachträglichen Entlastung auf Grundlage von § 240 Abs 3 BAO bzw aufgrund eines DBA zugunsten des Zuwendungsempfängers kommt.<sup>20</sup> Für in Vorjahren entrichtete und bereits veranlagte<sup>21</sup> Zwischensteuer kommt gemäß § 24 Abs 5 KStG eine Gutschrift in späteren Perioden insoweit in Betracht<sup>22</sup>, als von der Privatstiftung KESt-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte getätigt werden, welche die Summe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Veranlagungszeitraum übersteigen und wiederum keine nachträgliche Entlastung von der KESt aufgrund eines DBA eintritt.<sup>23</sup> Der zweite Satzteil in § 13 Abs 3 KStG, wonach für ein Unterbleiben der Zwischenbesteuerung keine Entlastung von der KESt auf Grund eines DBA erfolgen dürfe, wurde im Zuge des Gesetzgebungsprozesses zum BBG 2001 erst in der Regierungsvorlage hinzugefügt, ohne dass die aus dem Ministerialentwurf übernommenen Erläuterungen in dieser Hinsicht ergänzt wurden. Durch das AbgÄG 2010<sup>24</sup> wurde § 13 Abs 3 zweiter Satzteil insofern korrigiert, als die bisherige Verwaltungspraxis hinsichtlich der Berücksichtigung von Zuwendungen bei der Zwischensteuer, wonach auf die tatsächliche KESt-Belastung abzustellen ist und es auf den Verfahrenstitel für eine KESt-Rückzahlung nicht ankommt, klarstellend ins Gesetz aufgenommen wurde („keine Entlastung [...] nach § 240 Abs 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt“).<sup>25</sup> § 24 Abs 5 KStG erachtet die Entlastung auf Grundlage von § 240 Abs 3 BAO jedoch nicht explizit als schädlich für die Voraussetzungen einer Gutschrift der Zwischensteuer in späteren Perioden. Ergibt sich daher in Folgezeiträumen eine Zwischensteuergutschrift gemäß § 240 Abs 3 BAO aufgrund von innerstaatlichem Recht, wird dies einer Gutschrift nicht entgegenstehen.<sup>26</sup>

7 Zu den Erscheinungsformen von Stiftungen im Inland vgl *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Rz 11ff.

8 Dazu hat die Privatstiftung ihrer Verpflichtung gemäß § 13 Abs 6 KStG zur Offenlegung der Stiftungsurkunde gegenüber dem zuständigen Finanzamt nachzukommen (sog. „gläserne“ Stiftung), vgl dazu *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Rz 33.

9 § 13 Abs 3 Z 1 KStG. Umfasst waren zunächst Zinserträge aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG. Die durch das BBG 2011 (BGBl 2010/111) und das AbgÄG 2011 (BGBl 2011/76) erfolgte Ausweitung der Besteuerung von Kapitalvermögen auf Substanzgewinne und Einkünfte aus Derivaten wurde auch für die Systematik der Zwischensteuer in § 13 Abs 3 KStG übernommen. Vgl dazu *Bruckner*, Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, 124; *derselbe*, RdW 2011, 615 (618).

10 § 13 Abs 3 Z 2 KStG. Durch das 1. StabG 2012 (BGBl 2012/22) wurde die Besteuerungssystematik für Veräußerungsgewinne aus Grundstücksveräußerungen systemkonform zu jener von natürlichen Personen in das System der Zwischensteuer integriert, vgl *Schuchter* in *Bergmann/Bieber*, KStG-Update § 13 Tz 2.

11 § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG.

12 Vgl ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175.

13 BGBl 2000/142.

14 Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>2</sup>, 12/56; *Moshammer*, Steueroptimale Kapitalveranlagung in der Privatstiftung 42.

15 BGBl 2010/111.

16 Vgl § 22 Abs 2 KStG iVm § 26c Z 23 lit f KStG.

17 Vgl *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Rz 151f; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>2</sup>, 12/55.

18 Vgl dazu die ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175; weiters *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Rz 154; *Huber/Ludwig*, *ecollex* 2003, 194f. Die Erhöhung der Zwischensteuer auf 25 % stellt somit keine Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung der Privatstiftung dar, vgl *Schuchter* in *Bergmann/Bieber*, KStG-Update § 13 Tz 28.

19 Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>2</sup>, 12/71; *Nowotny*, SWI 2001, 307.

20 § 13 Abs 3 letzter Satz KStG.

21 Vgl dazu *Brugger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 24 Rz 112.

22 Als zusätzliche (formale) Voraussetzung normiert § 24 Abs 5 Z 5 KStG, dass seitens der Privatstiftung ein steuerliches Evidenzkonto geführt wird, anhand dessen die Zwischensteuerbeträge dokumentiert werden.

23 § 24 Abs 5 Z 4 KStG.

24 BGBl 2010/134.

25 Vgl ErläutRV 662 BlgNR 24. GP 11.

26 Dies könnte bspw bei einer nach § 94 Z 6 lit e EStG von der KESt befreiten Spende der Fall sein; vgl *Marschner*, ZfS 2008, 137 f.

Die in den §§ 13 Abs 3 und 4 bzw 24 Abs 5 Z 4 KStG durch den Gesetzgeber festgehaltene Sichtweise, wonach die Gutschrift der Zwischensteuer in Fällen der nachträglichen Entlastung aufgrund eines DBA als zu Unrecht erfolgt einzustufen ist<sup>27</sup>, ist insofern als problematisch anzusehen, als im Bereich der Zuwendungen an ausländische Begünstigte Österreich regelmäßig das Besteuerungsrecht zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten entzogen wird.<sup>28</sup> Verneint man in diesen Fällen die Möglichkeit der Entlastung von bzw Gutschrift bereits entrichteter Zwischensteuer, kann dies im Extremfall (zB bei ausschließlich ausländischen Begünstigten) auf Ebene der Privatstiftung dazu führen, dass die anfänglich intendierte, durchaus konsistente „Vorwegbesteuerung“ der späteren Zuwendung zu einer Mehrbelastung für die Privatstiftung führt, da es erst im Zeitpunkt des Auflösens der Privatstiftung zu einer Gutschrift der bis dahin entrichteten Zwischensteuer kommen kann.<sup>29</sup>

Dieser Auffassung folgte auch der VwGH, weshalb er in Bezug auf seine unionsrechtlichen Bedenken gegenüber dieser Regelung den EuGH zur Vorabentscheidung der nachfolgend erläuterten Sachverhaltsfrage heranzog.<sup>30</sup>

### 3. Erkenntnis des VwGH vom 23.10.2013, 2010/13/0130

Eine österreichische Privatstiftung mit (ua) einem deutschen und einem belgischen Begünstigten erzielte in den Jahren 2001 und 2002 Kapitalerträge sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen. Diese unterlagen dem im Jahr 2001 erstmals anzuwendenden System der Zwischenbesteuerung. In ihren Steuererklärungen brachte die Privatstiftung die (jeweils höheren<sup>31</sup>) Zuwendungen an die beiden Begünstigten in Abzug, von denen sie 25 % KESt als Quellensteuer einbehalten hatte. In weiterer Folge beantragten die beiden ausländischen Begünstigten der Privatstiftung unter Berufung auf das jeweilige DBA<sup>32</sup> eine Erstattung der KESt. Die-

sen Anträgen wurde schließlich Folge geleistet. Gemäß § 13 Abs 3 KStG (idF BBG 2001) sowie nach Ansicht der Finanzverwaltung schließt diese Rückerstattung den Abzug der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer aus. Zwar gewährte der UFS aufgrund der im Jahr 2002 an den belgischen Begünstigten erfolgten Zuwendungen der Privatstiftung eine teilweise Gutschrift der für das Jahr 2001 festgesetzten Zwischensteuer, gemäß dem, im vorliegenden Fall allerdings noch nicht anwendbaren, da erst durch das AbgÄG 2004<sup>33</sup> eingeführten, § 24 Abs 5 KStG hätten die Zuwendungen allerdings auch nicht zu Gutschriften von in Vorjahren entrichteter Zwischensteuer geführt.<sup>34</sup>

Nachdem der VwGH bereits in einem früheren Erkenntnis<sup>35</sup> die Ansicht vertreten hatte, dass es sich bei grenzüberschreitenden Zuwendungen von Privatstiftungen um Kapitalverkehr iSd Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) handelt<sup>36</sup>, hält er es nun ebenso für wahrscheinlich, dass eine steuerliche Belastung der Privatstiftung, welche nur dadurch zustande kommt, dass die getätigten Zuwendungen ausschließlich in Zusammenhang mit ausländischen Begünstigten stehen, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs verwirklicht, zumal sie geeignet ist, von entsprechenden grenzüberschreitenden Gestaltungen Abstand zu nehmen.<sup>37</sup> Der VwGH hat dem EuGH daher folgende Fragestellung vorgelegt:

*„Ist Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) dahin auszulegen, dass er einem System der Besteuerung von einer österreichischen Privatstiftung erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen entgegensteht, das eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form einer „Zwischensteuer“ zur Sicherung einer inländischen Einfachbesteuerung nur für den Fall vorsieht, dass auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens beim Empfänger von Zuwendungen aus der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf Zuwendungen lastenden Kapitalertragsteuer erfolgt?“*

27 Die nachträgliche Entlastung von der KESt stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Vgl Ludwig in Arnold/Ludwig, StStB 12/93.

28 Dies aufgrund der Tatsache, dass Zuwendungen im Recht der DBA zumeist unter die Einkünfte iSd Art 21 Abs 1 OECD-MA zu subsumieren sind, vgl dazu eine aktuelle Übersicht von Kofler, ZFS 2015, 238 ff.

29 Vgl dazu Fuherr, SWI 2005, 167ff. Schuchter vertritt die Auffassung, dass diese Gutschrift eine unverzinst ist (vgl Schuchter in Bergmann/Bieber, KStG-Update § 13 Tz 32). Geht man jedoch den Prämissen Nowotnys (vgl Nowotny, SWI 2001, 434) folgend davon aus, dass die Festsetzung der Zwischensteuer mittels vorläufigem Bescheid gemäß § 200 BAO zu erfolgen hat, so erscheint eine Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO uE denkbar (siehe dazu Ritz, BAO, § 205 Tz 7f). Dasselbe gilt uE, wenn man die Auflösung der Privatstiftung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO klassifiziert.

30 VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130. Vgl dazu auch Lang, JBl 2003, 802ff, der bereits im Jahr 2003 auf die sich auf Ebene der Privatstiftung stattfindende Diskriminierung von ausländischen Begünstigten und deren mangelnde Rechtfertigung hingewiesen hat.

31 Höher deshalb, da sich die Zwischensteuer damals im Gegensatz zur 25%igen KESt „nur“ auf 12,5 % belief.

32 Vgl Art 21 DBA Österreich-Belgien, BGBl 1973/415 bzw Art 13 des damals noch anzuwendenden DBA Österreich-Deutschland (alt) BGBl 1955/221 idF 1994/361.

33 BGBl I 2004/180.

34 § 24 Abs 5 KStG wurde zur Klarstellung der bis dahin durchgeführten Verwaltungspraxis eingeführt, vgl ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 20.

35 VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183.

36 Zur Einschlägigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit kritisch Beiser, RdW 2014, 101f. Zustimmung hingegen Huber/Ludwig, ecoloex 2003, 194ff.

37 VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130.

#### 4. Entscheidung des EuGH in der Rs F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13

##### 4.1. Anwendbare Grundfreiheit

Der EuGH geht in seiner Entscheidung zuerst auf die Frage der anwendbaren Grundfreiheit und der möglichen Einschlägigkeit der **Kapitalverkehrsfreiheit** gemäß Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) ein. Der Begriff des „Kapitalverkehrs“ iSd Art 56 Abs 1 ist im EG nicht definiert, weswegen der EuGH der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG<sup>38</sup> Hinweischarakter zuerkennt, wenngleich diese Auflistung keine taxative Aufzählung darstellt. Schenkungen und Stiftungen sind in der Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG unter der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ angeführt.<sup>39</sup> Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>40</sup>, dass die steuerliche Behandlung von Schenkungen, unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, bewegliche oder unbewegliche Sachen handelt, unter die Vertragsbestimmungen des Kapitalverkehrs fällt. Ausgenommen seien nur jene Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen.<sup>41</sup> Der zugrunde liegende Sachverhalt bezieht sich nicht unmittelbar auf die steuerliche Behandlung von Zuwendungen in dem Sinne, dass Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte und Zuwendungen an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Begünstigte unterschiedlich behandelt würden. Er **betrifft vielmehr die steuerliche Behandlung im Inland ansässiger Privatstiftungen, die unterschiedlich ausfällt**, je nachdem, ob die Zuwendungen, die diese Stiftungen an Begünstigte in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat erbringen, bei diesen Begünstigten in Österreich besteuert werden können.<sup>42</sup> Unter den Begriff „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art 56 Abs 1 EG fallen die späteren Auszahlungen des Stiftungsvermögens an die Begünstigten ebenso wie die Einbringung des Stiftungsvermögens in die Stiftung bei deren Gründung durch den Stifter. Daraus folgt, dass eine Privatstiftung, die Zuwendun-

gen an im Ausland ansässige Begünstigte erbringt, durch Art 56 Abs 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist.<sup>43</sup>

##### 4.2. Beschränkung

Aufgrund der Tatsache, dass inländische Privatstiftungen durch Zuwendungen an inländische Begünstigte, die sie von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer abziehen können, in den Genuss eines finanziellen Vorteils kommen, aufgrund dessen sie zusätzliche Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte erbringen oder zusätzliche Einkünfte erzielen können, liegt durch die Regelung des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Darüber hinaus wird eine Stiftung durch die streitgegenständliche Regelung davon abgehalten, Zuwendungen an die Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat vorzunehmen, da sie iZm diesen Zuwendungen keine Steuerermäßigung oder -erstattung in Anspruch nehmen kann. Die auf ihre Einkünfte erhobene Zwischensteuer verringert somit die finanziellen Mittel, über die sie insgesamt verfügt, weswegen die Regelung eine auf Ebene der Stiftung verzerrte Wahl zwischen den – steuerlich nachteiligen – grenzüberschreitenden Zuwendungen und den – steuerlich günstigeren – rein inländischen Zuwendungen bewirkt.<sup>44</sup> Außerdem wird die Regelung dazu führen, dass die Gründung einer Privatstiftung mit Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat von vornherein weniger interessant ist, als die Gründung einer gleichartigen Stiftung, die nur in Österreich Begünstigte hat.<sup>45</sup> Der EuGH betont idZ, dass eine steuerliche Belastung nicht schwerwiegend oder endgültig sein muss, um eine verbotene Beschränkung einer Grundfreiheit darstellen können. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>46</sup> ist auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung untersagt.<sup>47</sup> Ein Liquiditätsnachteil, der bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt auftritt, kann eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen, wenn dieser Nachteil bei einem rein nationalen Sachverhalt nicht auftritt.<sup>48</sup> Der durch die unterschiedliche Behandlung bei

38 RL 88/361/EG des Rates vom 24.6.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) ABl L 178, 5.

39 Vgl hierzu auch EuGH 27.1.2009, C-318/07, *Persche*, Rn 24; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 19; 3.9.2014, C-127/12, *Kommission/Spanien*, Rn 52.

40 Vgl EuGH 27.1.2009, C-318/07, *Persche*, Rn 27; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 20; 18.12.2014, C-133/13, *Q*, Rn 18.

41 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 37.

42 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 38.

43 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 40.

44 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 47.

45 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 48.

46 Vgl bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit EuGH 1.7.2010, C-233/09, *Dijkman und Dijkman-Lavaleije*; Rn 42; sowie bezüglich der Niederlassungsfreiheit EuGH 15.2.2000, *Kommission/Frankreich*, C-34/98, Rn 49; 11.3.2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rn 43.

47 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 50.

48 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 51 mit Verweis auf EuGH 8.3.2001, C-397/98 und C-410/98, *Metallgesellschaft u. a.*, Rn 44, 54 und 76; 21.11.2000, C-436/00, *X und Y*, Rn 36f; 29.3.2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Rn 26 bis 30, 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Rn 36f; 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, Rn 40 bis 43; 16.4.2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, Rn 55 bis 61.

der Berechnung der Zwischensteuer entstehende Liquiditätsnachteil für eine im Inland ansässige Privatstiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat erbringen will, stellt somit eine Beschränkung von Grundfreiheiten dar, wenn der betreffenden Stiftung bei einem rein nationalen Sachverhalt kein solcher Nachteil entsteht.<sup>49</sup> Auch die vom UFS akzeptierte Steuergutschrift, mit der ein Teil der für das Jahr 2001 geschuldeten Zwischensteuer auf die für das Jahr 2002 geschuldete Zwischensteuer angerechnet wird, kann den Liquiditätsnachteil nicht beseitigen. Aufgrund der angeführten Tatsachen kommt der EuGH zu dem Schluss, dass die Anwendung des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 eine **Beschränkung des freien Kapitalverkehrs** bewirkt, die nach Art 56 EG grundsätzlich verboten ist.<sup>50</sup>

### 4.3. Rechtfertigung

Zu einer möglichen Rechtfertigung der Beschränkung nach den Bestimmungen des EG-Vertrags führt der EuGH zunächst aus, dass Art 56 EG nach Art 58 Abs 1 Buchst a EG „nicht das Recht der Mitgliedstaaten [berührt], ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.<sup>51</sup> Diese Bestimmung stellt allerdings eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs dar und ist daher eng auszulegen, weswegen sie nicht dahingehend verstanden werden kann, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre.<sup>52</sup> Es sei vielmehr zwischen nach Art 58 Abs 1 Buchst a EG erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Abs 3 dieses Artikels verbotenen Diskriminierungen zu unterscheiden.<sup>53</sup> IdZ führt der EuGH aus, dass sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, dass eine nationale Steuerregelung, wie die im Ausgangsverfahren strittige, nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die **objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder**

wenn sie durch **zwingende Gründe des Allgemeininteresses** gerechtfertigt ist. Ferner ist die unterschiedliche Behandlung der beiden Kategorien von Zuwendungen nur gerechtfertigt, wenn sie **nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit dieser Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist**.<sup>54</sup>

Der von der österreichischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigung, wonach die strittige Regelung und die daraus folgende rechtliche Behandlung aufgrund der unterschiedlichen Situationen einer Privatstiftung, die Zuwendungen an Begünstigte vornimmt, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem die Republik Österreich ein DBA nach dem OECD-MA abgeschlossen hat, und einer Privatstiftung, die Zuwendungen an inländische Begünstigte erbringe, **nicht objektiv verglichen** werden könne, erteilte der EuGH eine **Absage**.<sup>55</sup> In beiden Fällen handelt es sich laut EuGH um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögensmehrungen. Österreich könne sich auch nicht darauf berufen, dass sich Privatstiftungen, je nachdem, ob die Begünstigten aufgrund ihrer Inlandsansässigkeit der inländischen Besteuerungshoheit unterliegen oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und daher nicht der inländischen Steuerhoheit unterliegen, in objektiv unterschiedlichen Situationen befänden. Durch den Abschluss von DBA hat Österreich nämlich explizit darauf **verzichtet**, seine **Steuerhoheit** in Bezug auf Zuwendungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen **auszuüben**.<sup>56</sup> Deswegen kann eine Stiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat erbringt, diese nicht mit der Begründung, dass diese Begünstigten nicht ihrer Steuerhoheit unterlägen, mit einer besonderen Steuer belegen. Selbst wenn man die Ebene der von der Stiftung Begünstigten ebenfalls berücksichtigten würde, ergäbe sich aus dem nur **vorläufigen Charakter der Zwischenbesteuerung**, dass diese Steuer **unabhängig vom Wohnsitz des Zuwendungsempfängers** spätestens bei der Auflösung der Stiftung vollständig erstattet wird.<sup>57</sup>

Die vorliegende Beschränkung des Kapitalverkehrs kann auch **nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt** werden. Zum einen kann die unterschiedliche Behandlung der Zu-

49 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 52.

50 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 53.

51 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 55.

52 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 56 mit Verweis auf EuGH 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 32 und EuGH 10.5.2012, *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C-338/11 bis C-347/11, Rn 21.

53 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 58.

54 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 58 mit Verweis auf EuGH 7.9.2004, C-319/02, *Manninen*, Rn 29; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 34 sowie 10.5.2012, *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C-338/11 bis C-347/11, Rn 23.

55 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 62.

56 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 64.

57 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 65.

wendungen der Privatstiftung aufgrund der Ansässigkeit der Zuwendungsempfänger **nicht** mit dem Argument gerechtfertigt werden, eine **ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis** zu wahren. Eine solche Rechtfertigung könne nur dann angewendet werden, wenn mit der betreffenden Steuerregelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die das Recht eines Mitgliedsstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten gefährden.<sup>58</sup> Durch den Abschluss von DBA, die gemäß OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht der Zuwendungen dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten einräumen, hat Österreich allerdings freiwillig darauf verzichtet, seine Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in diesen anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen auszuüben. Auch das von österreichischer Seite vorgebrachte Argument, durch die beschränkenden Wirkungen des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 die **Einmalbesteuerung** bestimmter, von einer Privatstiftung in Österreich erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus Beteiligungen **sichern zu wollen**, ist entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>59</sup> **nicht als eigenständige Rechtfertigung anzuerkennen**. Die Unmöglichkeit, einen Steuerpflichtigen zu besteuern, kann mit dem Argument der Sicherstellung der Einmalbesteuerung nicht dadurch ausgeglichen werden, einen anderen Steuerpflichtigen zur Steuer heranzuziehen.<sup>60</sup> Darüber hinaus ergibt sich aus dem nur vorläufigen Charakter der Zwischensteuer, dass sie eine Einmalbesteuerung gar nicht gewährleisten kann.<sup>61</sup>

Da eine österreichische Privatstiftung unterschiedlich behandelt wird, je nachdem ob die erbrachten Zuwendungen zu einer Besteuerung in Österreich geführt haben oder nicht, wird vom EuGH auch auf die Urteile in der Rs *Argenta Spaarbank*<sup>62</sup> sowie der Rs *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*<sup>63</sup> hingewiesen. Demnach kann eine unterschiedliche Behandlung keinesfalls aufgrund der Tatsache, dass eine in einem Mitgliedstaat gelegene Gesellschaft eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hat, die dem Mitgliedstaat keine Steuereinnahmen verschaffen kann, gerechtfertigt

werden.<sup>64</sup> Ferner gehört die **Notwendigkeit, einen Steuer ausfall zu vermeiden**, weder zu den in Art 46 Abs 1 EG angeführten **Gründen**, noch zu den **zwingenden Gründen** des **Allgemeininteresses**, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können.<sup>65</sup>

Zum anderen greift auch der **Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz der nationalen Steuerregelung nicht**. Einerseits fehlt es im vorliegenden Fall an dem nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>66</sup> für die Möglichkeit der Vorbringung dieses Rechtfertigungsgrundes benötigten unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung, da es um verschiedene Steuern sowie die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht.<sup>67</sup> Der unmittelbare Zusammenhang ist darüber hinaus immer in Hinblick auf das Ziel der fraglichen Regelung zu beurteilen. Da eine Privatstiftung durch die Zwischensteuer nur einen vorübergehenden Steuernachteil erleidet, der Steuervorteil des im anderen Mitgliedsstaat Ansässigen aber idR in einer dauerhaften Steuerbefreiung besteht, ist der Zusammenhang auch vor diesem Hintergrund zu verneinen.

Aufgrund der angeführten Gründe kommt der EuGH zu dem Schluss, dass Art 56 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats, wie der im Ausgangsverfahren fraglichen, entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur jene Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und auf Ebene des/der Begünstigten der Besteuerung unterworfen wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines DBA von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.<sup>68</sup>

58 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 68 mit Verweis auf EuGH 23.1.2014, C-164/12, DMC, Rn 46f; 24.2.2015, C-559/13, *Grünwald*, Rn 40 sowie 16.4.2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, Rn 64.

59 Vgl. EuGH 12.12.2002, *Lankhorst-Hoborst*, C-324/00 sowie 17.9.2009 *Glaxo Wellcome*, C-182/08.

60 Vgl. EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 73.

61 Vgl. EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 78f.

62 EuGH 4.7.2013, C-350/11, *Argenta Spaarbank*.

63 EuGH 12.9.2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*.

64 EuGH 4.7.2013, C-350/11, *Argenta Spaarbank*, Rn 51f.

65 EuGH 12.9.2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn 49.

66 Vgl. in diesem Sinn EuGH 27.11.2008, C-418/07, Rn 43f; 24.2.2015, C-559/13, Rn 47 sowie 16.4.2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, Rn 55.

67 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 83. So auch bereits im Jahre 2003 *Huber/Ludwig*, *ecolex* 2003, 194ff.

68 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 85.

## Fazit

Die vom EuGH festgestellte Unvereinbarkeit von § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 mit der unionsrechtlich vorgegebenen Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) erscheint uE **nachvollziehbar**. Aufgrund der mangelnden Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an durch DBA entlastete ausländische Begünstigte auf Ebene der Privatstiftung wird der Stiftungsvorstand einer eigennützigen Privatstiftung, dessen Aufgabe es ist, für die Erfüllung des vom Stifter festgelegten Stiftungszwecks zu sorgen und dabei dennoch möglichst sparsam und sorgsam vorzugehen, um dadurch den Erhalt des gestifteten Vermögens zu sichern<sup>69</sup>, im Rahmen seiner Befugnisse mit einer geringeren Wahrscheinlichkeit solche Zuwendungen tätigen bzw ausländische Begünstigte festlegen.<sup>70</sup>

Da der EuGH ausführt, dass eine Regelung (wie jene der Zwischenbesteuerung) dann nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Einklang gebracht werden kann, wenn sie von erzielten Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen erbrachte Zuwendungen nur dann abziehen lässt, wenn diese im selben Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert werden, während ein derartiger Abzug nicht vorgesehen ist, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig ist und in dem Mitgliedsstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines DBA von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen (KESt), befreit ist, lässt sich schlussfolgern, dass die **derzeit bestehenden Regelungen des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG (idF BGBl 2012/22) und § 24 Abs 5 Z 4 KStG (idF BGBl 2015/118) nicht unionsrechtskonform** ausgestaltet sind. Durch die

**Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit** gegenüber **Drittstaaten**<sup>71</sup> muss auf Ebene der Privatstiftung auch für Zuwendungen an in Drittstaaten ansässige Begünstigte unabhängig von einer etwaigen Entlastung auf Ebene des Begünstigten aufgrund eines DBA ein Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer in Betracht kommen.

Die Frage, ob von Privatstiftungen erzielte **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** ebenso betroffen sind, wurde vom EuGH aufgrund der Tatsache, dass im streitgegenständlichen Verfahren § 13 Abs 3 Z 2 KStG (idF BGBl 2012/22) noch gar nicht existierte, nicht explizit beantwortet, streitgegenständlich waren nur auf Ebene der Privatstiftung erzielte Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen. UE muss es aber egal sein, aus welchen Quellen die auf Ebene der Privatstiftung der Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) unterliegenden Einkünfte stammen. Auf Ebene des Begünstigten ergibt sich somit ebenfalls eine Anwendung von Art 21 OECD-MA, der im Regelfall eine Entlastung von der KESt, die ursprünglich gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG (bei ausländischen Begünstigten aufgrund von § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG iVm § 27 Abs 5 Z 7 EStG) einbehalten wurde, vorsieht.<sup>72</sup>

*Beiser*<sup>73</sup> verneint die Anwendbarkeit der **Kapitalverkehrsfreiheit**, da sMn der freie Kapitalverkehr nicht berührt wird, da eine Stellung als Begünstigter einer Privatstiftung nicht am freien Kapitalmarkt erworben wird, sondern idR in einem persönlichen oder familiären Naheverhältnis zu den Stiftern wurzelt. Ferner führt *Beiser* aus, dass eine Anrechnung einer nicht eingehobenen oder erstatteten KESt auf die KöSt eine Beihilfe für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte darstellen würde. Diesen Ausführungen darf aufgrund der vom EuGH

69 Vgl § 17 Abs 1 und 2 PSG.

70 Begünstigter ist zunächst, wer in der Stiftungsurkunde durch den Stifter als solcher bezeichnet wird. Wird hingegen kein Begünstigter genannt, ist gemäß § 5 PSG entweder die vom Stifter dazu berufene Stelle oder der Stiftungsvorstand für die Wahl eines Begünstigten verantwortlich.

71 Vgl Art 56 EG. Zwar sind in Art 57 und 58 EG Ausnahmen vorgesehen, anhand welcher der Wirkungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten eingeschränkt werden soll, diese sind im Gegensatz zum Schutzbereich der Kapitalverkehrsfrei-

heit jedoch eng auszulegen und im konkreten Fall nicht anwendbar, zumal es sich hierbei um nicht objektiv miteinander vergleichbare Situationen handeln dürfte. Vgl hierzu auch EuGH 17.10.2013, C-181/12, *Yvon Welte*, Rn 38.

72 Vgl dazu als Überlegung eine GmbH, bei welcher es auch egal ist, aus welchen Quellen die auf Ebene der GmbH erwirtschafteten Gewinne stammen, beim Anteilsinhaber unterliegen sie als Ausschüttungen unabhängig davon im Regelfall der KESt.

73 Vgl *Beiser*, RdW 2014, 101ff.

getroffenen Entscheidung widersprochen werden. Der EuGH betont klar, dass aufgrund des Hinweischarakters der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG, in der „Schenkungen und Stiftungen“ in der Rubrik „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ aufscheinen, sowie der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>74</sup> in grenzüberschreitenden Fällen<sup>75</sup> die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen ist und eine Privatstiftung, die Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte erbringt, durch Art 56 Abs 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der Rechtsprechung des EuGH **im Falle von Zuwendungen an ausländische Begünstigte, § 13 Abs 3 letzter Satz KStG (idF BGBl 2012/22) und § 24 Abs 5 Z 4 KStG (idF BGBl 2015/118)** mangels Konformität mit dem Unionsrecht **unangewendet verbleiben** müssen und auf Ebene der Privatstiftung – unabhängig davon, ob es anschließend auf Ebene des ausländischen Begünstigten zu einer Entlastung von der KEST kommt – ein sofortiger Abzug dieser Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer im jeweiligen Veranlagungszeitraum zu gestatten ist, weshalb **legistischer Anpassungsbedarf** besteht.

Mit dem AbgÄG 2015<sup>76</sup> wurde vor dem Hintergrund der Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung sowie der soeben dargelegten EuGH-Rechtsprechung ein erster Schritt zur Anpassung der Zwischenbesteuerung gesetzt. Das Gesetz sieht dabei vor, dass in Fällen, in denen Zuwendungen auf Grund eines DBA teilweise von der KEST entlastet werden, eine Reduktion der Zwischensteuer insoweit erfolgt, als die jeweiligen Zuwendungen endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind.<sup>77</sup> Auch im Falle der Auflösung der Stiftung ist die Höhe der Gutschrift nur insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit KEST belastet ist. Der Gesetzgeber will also insoweit mit Wirkung ab 1.1.2016 der Unionsrechtswidrigkeit der derzeitigen Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung entgegenwirken, inwieweit ihm dies jedoch gelingt, bleibt uE abzuwarten, da Zuwendungen regelmäßig unter Artikel 21 OECD-MA fallen und daher dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten idR das volle Besteuerungsrecht zusteht. Insoweit es für (Teile von) Zuwendungen nicht zu einer endgültigen KEST-Belastung kommt, dürfte also auch die im AbgÄG 2015 vorgesehene Adaptierung der Zwischenbesteuerung nur schwer mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Einklang zu bringen sein.

74 Vgl. EuGH 27.1.2009, C-318/07, *Persche*, Rn 27; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 20; 18.12.2014, C-133/13, *Q*, Rn 18.

75 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *FE. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 37.

76 BGBl I 163/2015.

77 Vgl. hierzu die Beispiele in den Erläuterungen zum Entwurf.