

TE Vwgh Erkenntnis 2010/9/23 2008/15/0086

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.09.2010

Index

E1E;

E6J;

001 Verwaltungsrecht allgemein;

39/03 Doppelbesteuerung;

59/04 EU - EWR;

Norm

11997E043 EG Art43;

11997E048 EG Art48;

62003CJ0376 VORAB;

62005CJ0170 Denkavit Internationaal und Denkavit France VORAB;

62008CJ0487 Kommission / Spanien;

DBAbk Großbritannien 1970;

VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H GmbH & Co KG in N, vertreten durch Dr. Thomas Kustor, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 8. April 2005, Zl. RV/0263-L/04, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG 1988, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H GmbH & Co KG in N, vertreten durch Dr. Thomas Kustor, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 8. April 2005, Zl. RV/0263-L/04, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, EStG 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (in der Folge nur Beschwerdeführerin) handelte es sich um eine inländische GmbH, deren ausländische Muttergesellschaft (ab 6. Juli 2001 bis zu einem Gesellschafterwechsel im März 2003 (woraus sich das Fehlen der Behaltefrist im Sinne des § 94a Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 71/2003 ergibt) an ihr zu 100 % beteiligt war. Bei der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (in der Folge nur Beschwerdeführerin) handelte es sich um eine inländische GmbH, deren ausländische Muttergesellschaft (ab 6. Juli 2001 bis zu einem Gesellschafterwechsel im März 2003 (woraus sich das Fehlen der Behaltefrist im Sinne des Paragraph 94 a, Absatz eins, Ziffer 4, EStG 1988 in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003, ergibt) an ihr zu 100 % beteiligt war.

Hinsichtlich einer am 15. Mai 2002 erfolgten Gewinnausschüttung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass eine Kapitalertragsteuer nicht anfalle. Nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 betrage die einzubehaltende Kapitalertragsteuer grundsätzlich 25 %. In Anwendung von Art. 10 Abs. 1 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und Großbritannien ermäßige sich die Quellensteuer für die Gewinnausschüttung auf 5 %. Die Einhebung österreichischer Kapitalertragsteuer widerspreche im vorliegenden Fall jedoch sowohl der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) als auch der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) des Gemeinschaftsrechts. Da diese Grundfreiheiten des EG-Rechts unmittelbar anwendbar seien, überlagerten sie insoweit das österreichische innerstaatliche Recht (§ 95 EStG 1988) und das zwischenstaatliche Recht (Art. 10 Abs. 1 lit. a des DBA zwischen Österreich und Großbritannien). Hinsichtlich einer am 15. Mai 2002 erfolgten Gewinnausschüttung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass eine Kapitalertragsteuer nicht anfalle. Nach Paragraph 95, Absatz eins, EStG 1988 betrage die einzubehaltende Kapitalertragsteuer grundsätzlich 25 %. In Anwendung von Artikel 10, Absatz eins, Litera a, des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und Großbritannien ermäßige sich die Quellensteuer für die Gewinnausschüttung auf 5 %. Die Einhebung österreichischer Kapitalertragsteuer widerspreche im vorliegenden Fall jedoch sowohl der Niederlassungsfreiheit (Artikel 43, EG) als auch der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56, EG) des Gemeinschaftsrechts. Da diese Grundfreiheiten des EG-Rechts unmittelbar anwendbar seien, überlagerten sie insoweit das österreichische innerstaatliche Recht (Paragraph 95, EStG 1988) und das zwischenstaatliche Recht (Artikel 10, Absatz eins, Litera a, des DBA zwischen Österreich und Großbritannien).

Das Finanzamt teilte diese Ansicht nicht und schrieb von der erfolgten Ausschüttung 5 % Kapitalertragsteuer vor.

In einer dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, ob und in welcher Höhe in Österreich für eine an eine nicht österreichische Muttergesellschaft gezahlte Dividende Kapitalertragsteuer erhoben wird, hänge von dem DBA ab, das Österreich mit dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft abgeschlossen habe. Die von der Beschwerdeführerin ausgezahlte Dividende unterliege nach dem DBA zwischen Österreich und Großbritannien einem 5%igen Steuerabzug. Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften, die in bestimmten anderen EU-Mitgliedstaaten ansässig seien, würden hingegen günstiger besteuert. Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften, die in Finnland oder Frankreich ansässig seien, unterlägen nach den entsprechenden DBA bei einer Beteiligung von mehr als zehn Prozent keiner österreichischen Steuerbelastung.

Im Fachschrifttum sei die Ansicht vertreten worden, dass die Mitgliedstaaten durch die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten bei der Anwendung des DBA-Rechts zur Meistbegünstigung verpflichtet seien. In Bezug auf DBA, die Mitgliedstaaten untereinander abgeschlossen hätten, bestehe daher die Verpflichtung, die für einen Steuerpflichtigen jeweils günstigste Regelung, die ein Mitgliedstaat in einem DBA mit einem anderen Mitgliedstaat abgeschlossen habe, auch auf Ansässige aus allen übrigen Mitgliedstaaten anzuwenden.

Im Übrigen sei auch die Niederlassungsfreiheit verletzt. Die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin habe mit ihrem 100%igen Beteiligungsbesitz an der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung umfassende Leitungs- und Kontrollbefugnisse inne gehabt, sodass sich ihre Beteiligung als Niederlassung in Österreich darstelle.

Die Belastung mit österreichischer Quellensteuer stelle eine Beschränkung der Grundfreiheiten unabhängig davon dar, ob sie in Großbritannien (auf Grund des DBA und auf Grund innerstaatlichen britischen Rechts) anrechenbar sei, da eine diskriminierende Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen durch Österreich nicht dadurch saniert werden könne, dass ein anderer Mitgliedstaat - im konkreten Fall Großbritannien - dafür einen Ausgleich schaffe.

Außerdem sei zu berücksichtigen, dass unabhängig von der Frage, ob die österreichische Kapitalertragsteuer erstattbar oder anrechenbar sei, durch Vorschreibung und Abfuhr der Quellensteuer jedenfalls ein Zins- und

Liquiditätsnachteil eintrete, der bereits als solcher und für sich genommen eine Verletzung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten begründe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend vertrat sie - gestützt auf Ausführungen des EuGH in seinem Urteil vom 12. Mai 1998, Rs C-336/96, Gilly, und des Generalanwalts im Schlussantrag in der Rs C-376/03, D. - im Wesentlichen die Ansicht, eine Verpflichtung zur Meistbegünstigung sowie eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs könne im gegenständlichen Fall nicht erblickt werden.

Die Beschwerdeführerin habe zwar ergänzend vorgebracht, dass die Anrechnung der österreichischen Quellensteuer bei der Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin nicht möglich sei, weil der Betrag an "ausländischer Steuer" den in Großbritannien auf die Dividendenzahlungen entfallenden Steuerbetrag übersteige. Es sei aber nicht richtig, dass im gegenständlichen Fall "überhaupt keine Anrechnung" möglich gewesen sei, weil im DBA Österreich-Großbritannien festgelegt sei, dass Großbritannien jene Steuer, die nach dem Abkommen im anderen Staat erhoben worden sei, auf seine eigene Steuer anrechnen müsse.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die in § 94a EStG 1988 enthaltenen Voraussetzungen für den Entfall des Abzugs der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfüllt sind. Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die in Paragraph 94 a, EStG 1988 enthaltenen Voraussetzungen für den Entfall des Abzugs der Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 93, Absatz eins, EStG 1988 nicht erfüllt sind.

Aus dem Urteil des EuGH vom 5. Juli 2005, Rs C-376/03, D., - auf den Schlussantrag des Generalanwaltes in dieser Rechtssache hat sich die belangte Behörde in ihrer Begründung des angefochtenen Bescheides berufen - ergibt sich, dass es nicht gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verstößt, wenn eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter den Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht auf den Einwohner eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird.

Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die Ansicht vertreten hat, dass eine Verpflichtung zur so genannten Meistbegünstigung nicht besteht.

Die Beschwerdeführerin behauptet im Beschwerdeverfahren allerdings - beziehungsweise auf den Schlussantrag des Generalanwalts in der Rechtssache C-170/05, Denavit Internationaal BV - auch einen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten unter Hinweis darauf, dass eine "DBA-Anrechnung" tatsächlich nicht in vollem Ausmaß hätte erfolgen können, weil - wie schon im angefochtenen Bescheid erwähnt - der strittige Betrag den in Großbritannien auf die Dividendenzahlungen entfallenden Steuerbetrag übersteige.

Damit zeigt die Beschwerdeführerin eine relevante Rechtsverletzung durch den angefochtenen Bescheid auf. In seinem (zwischenzeitig ergangenen) Urteil vom 14. Dezember 2006, Rs C- 170/05, Denavit Internationaal BV, brachte der EuGH zum Ausdruck, dass die Artikel 43 EG und 48 EG dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Quellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Quellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, soweit für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist (vgl. hierzu auch das Urteil des EuGH vom 3. Juni 2010, Rs C- 487/08, Kommission gegen Spanien). Damit zeigt die Beschwerdeführerin eine relevante Rechtsverletzung durch den angefochtenen Bescheid auf. In seinem (zwischenzeitig ergangenen) Urteil vom 14. Dezember 2006, Rs C- 170/05, Denavit Internationaal BV, brachte der EuGH zum Ausdruck, dass die Artikel 43 EG und 48 EG dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Quellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Quellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, soweit für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist (vergleiche, hierzu auch das Urteil des EuGH vom 3. Juni 2010, Rs C- 487/08, Kommission gegen Spanien).

Im angefochtenen Bescheid ist nicht widerlegt worden, dass eine volle Anrechnung der in Österreich vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer in Großbritannien tatsächlich unterblieben ist. Mit jenem Betrag an Kapitalertragsteuer, für den tatsächlich eine Anrechnung nicht möglich war, führt die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu einer dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Belastung der ausländischen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin (vgl. Rz 46 ff des Urteils Denkavit Internationaal BV und Rz 60 ff des Urteils Kommission gegen Spanien, sowie Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, 1050 ff). Da insoweit die innerstaatliche Norm durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

Ob allenfalls ein Anspruch auf Rückzahlung eines Teiles der streitgegenständlichen Kapitalertragsteuer bereits auf Grund der Regelung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 52, besteht (siehe dazu Mayr/Schlager, RdW 2010/253), ist im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen. Der angefochtene Bescheid war nämlich nach der im Zeitpunkt seiner Erlassung bestehenden Sach- und Rechtslage zu prüfen. Ob allenfalls ein Anspruch auf Rückzahlung eines Teiles der streitgegenständlichen Kapitalertragsteuer bereits auf Grund der Regelung des Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins a, KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 52, besteht (siehe dazu Mayr/Schlager, RdW 2010/253), ist im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen. Der angefochtene Bescheid war nämlich nach der im Zeitpunkt seiner Erlassung bestehenden Sach- und Rechtslage zu prüfen.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen der oben angeführten Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen der oben angeführten Rechtswidrigkeit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraph 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. September 2010

Gerichtsentscheidung

EuGH 62003J0376 VORAB

EuGH 62005J0170 Denkavit Internationaal und Denkavit France VORAB

Schlagworte

Verwaltungsrecht Internationales Rechtsbeziehungen zum Ausland VwRallg12

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150086.X00

Im RIS seit

02.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at