jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2011/10/25 2011/15/0070

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.10.2011

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E1E;
E6J;
E6O;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;

Norm

12010E063 AEUV Art63;
61989CJ0184 Helga Nimz VORAB;
62003CJ0253 CL-UFA VORAB;
62004CJ0446 Test Claimants in the FII Group Litigation VORAB;
62005CJ0298 Columbus Container Services VORAB;
62005CO0201 The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation;
62008CJ0436 Haribo VORAB;
62009CJ0002 Kalinchev VORAB;
ABGB §6;
ABGB §7;
BAO §93 Abs3 lita;
EURallg;
KStG 1988 §10 idF 2009/I/052;
KStG 1988 §22;
KStG 1988 §7;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2011/15/0072 E 25. Oktober 2011 2011/15/0071 E 25. Oktober 2011

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn,

Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz in 4021 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 28. Februar 2011, RV/0610-L/05, RV/0297-L/11, betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 (mitbeteiligte Partei: H GmbH in L), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteilige Partei ist eine in Österreich ansässige GmbH.

In den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 vom 8. Februar 2005 wurde das Einkommen mit 57,195.552 S bzw. 14,323.658 S ausgewiesen.

Mit Eingaben vom 23. März 2005 brachte die Mitbeteiligte gegen jeden dieser Bescheide Berufung ein. In Bezug auf Körperschaftsteuer 2000 beantragte sie, Auslandsdividenden von 6.292,67 EUR (und damit zusammenhängende Depotgebühren) aus dem Einkommen auszuscheiden. Daraus ergebe sich eine Minderung der Körperschaftsteuer (1,427.564,81 EUR) um 1.863,04 EUR. In Bezug auf Körperschaftsteuer 2001 beantragte sie, Auslandsdividenden von 13.406,74 EUR (und damit zusammenhängende Depotgebühren) aus dem Einkommen auszuscheiden. Daraus ergebe sich eine Minderung der Körperschaftsteuer (384.057,11 EUR) um 3.433,57 EUR.

Zur Berufungsbegründung wurde ausgeführt, die Mitbeteiligte habe in den Veranlagungszeiträumen 2000 und 2001 Erträge aus inländischen Investmentfonds bezogen. In diesen Erträgen seien Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im EU-Raum, aber auch Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten enthalten. Der nationalen Rechtslage entsprechend habe die Mitbeteiligte diese Portfolio-Auslandsdividenden als steuerpflichtige (Teil-)Einkünfte angesetzt, weil die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach § 10 KStG 1988 nicht vorgelegen seien. Im Hinblick darauf, dass vergleichbare Inlandsdividenden durch § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei gestellt seien, erschienen die Auslandsdividenden den Inlandsdividenden gegenüber diskriminiert. Das verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG.

Mit Eingabe vom 19. September 2008 schlüsselte die Mitbeteiligte die Portfoliobeteiligungen länderweise auf. Aus der betragsmäßigen Aufstellung ist ersichtlich, dass Portfoliobeteiligungen an Gesellschaften in Mitgliedstaaten (Deutschland, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Niederlande und Schweden) sowie an Gesellschaften in Drittstaaten (Japan, Kanada, Schweiz, USA) gehalten wurden.

Zu Fragen der Besteuerung von Inbound-Portfoliodividenden vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit stellte die belangte Behörde in der Folge ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH. Dieser entschied mit Urteil vom 10. Februar 2011, verbundene Rs C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH und Österreichische Salinen AG (im Folgenden Urteil Haribo).

Mit zwei Schreiben vom 18. Februar 2011 teilte die Mitbeteiligte der belangten Behörde sodann mit, in den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2000 seien Portfoliodividenden aus EU-Staaten und Drittstaaten von 6.292,67 EUR enthalten, in den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 solche Dividenden von 13.406,74 EUR. Diese Dividenden seien als steuerfrei zu behandeln. Für EU-Dividenden ergebe sich die Steuerbefreiung aus der mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 (BBG 2009), rückwirkend vorgenommenen Gesetzesänderung. Nach § 10 Abs. 1 Z 5 iVm § 26c Z 16 KStG 1988 idF BBG 2009 seien Portfoliodividenden aus EU-Mitgliedstaaten steuerbefreit, sofern kein "Besteuerungsvorbehalt" nach § 10 Abs. 5 KStG 1988 vorliege. Diese Regelung sei gemeinschaftsrechtskonform.

Für Portfoliodividenden aus Drittstaaten erachte die mitbeteiligte Partei die im österreichischen Recht vorgesehene Steuerpflicht dem EuGH-Urteil Haribo zufolge als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Es sei auch bei diesen Beteiligungserträgen eine Entlastung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu gewähren. Welche Methode der Entlastung - es komme die Anrechnungsmethode und die Befreiungsmethode in Betracht - tatsächlich heranzuziehen sei, müsse nun im Wege einer Auslegung ermittelt werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das österreichische Recht in § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 idF BBG 2009 für ausländische Portfoliodividenden eine so genannte "bedingte" Befreiung vorsehe. Daraus könne abgeleitet werden, dass zur Herstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Besteuerung auch die Portfoliodividenden aus Drittstaaten als steuerbefreit zu

behandeln seien.

Die Mitbeteiligte habe im Jahr 2000 Portfoliodividenden aus

folgenden Drittstaaten bezogen:

Schweiz, USA, Kanada und Japan.

Der Körperschaftsteuersatz habe in diesen Ländern zwischen 25,10% und 48% betragen. Eine "Niedrigbesteuerung" in jenem Ausmaß, wie sie in § 10 Abs. 5 KStG 1988 angesprochen werde, sei daher nicht gegeben gewesen.

Die Mitbeteiligte habe im Jahr 2001 Portfoliodividenden aus

folgenden Drittstaaten bezogen:

Schweiz, USA und Japan.

Der Körperschaftsteuersatz habe in diesen Ländern zwischen 25,10% und 42% betragen. Auch für 2001 sei daher eine "Niedrigbesteuerung" iSd § 10 Abs. 5 KStG 1988 nicht gegeben gewesen.

Diese Drittstaatendividenden müssten somit aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes von der Körperschaftsteuer befreit sein.

Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung ab. Sie gab der Berufung Folge, indem sie dem Begehren der Mitbeteiligten entsprechend zusätzlich zu den Portfoliodividenden aus den Mitgliedstaaten auch die Dividenden der Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten als steuerbefreite Erträge beurteilte. Sie änderte jedoch den Bescheid des Finanzamtes auch dahingehend ab, dass sie die Festsetzung nunmehr, weil zu einer anderen Frage noch Ermittlungen zu tätigen seien, als gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt erklärte.

In der Bescheidbegründung wird zunächst § 10 KStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des BBG 2009 dargestellt. Sodann wird ausgeführt, gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 idF BBG 2009 seien die von der Mitbeteiligten erklärten Portfoliodividenden aus den EU-Mitgliedstaaten Frankreich, Holland, Deutschland, Großbritannien, Schweden und Finnland befreit.

Für Drittstaatendividenden stelle sich die Rechtslage auf der Grundlage des Urteils des EuGHHaribo wie folgt dar:

Der EuGH habe eine Diskriminierung der Drittstaatendividenden festgestellt. Da Dividenden aus Drittstaaten, die nicht dem EWR angehörten, schlechter behandelt würden als solche inländischer Gesellschaften, erweise sich die Kapitalanlage in Drittstaaten als weniger attraktiv. Dies bewirke eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Drittstaaten und der EU.

Art. 63 AEUV stehe einer nationalen Regelung entgegen, die für Drittstaatendividenden weder eine Steuerbefreiung noch die Anrechnung der im Sitzstaat entrichteten Steuer vorsehe.

Somit stelle sich die Frage, welche der beiden Methoden (Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode) im Beschwerdefall für den Zeitraum 2000 und 2001 zur Anwendung komme.

Wie der EuGH in seinem Urteil Haribo ausgesprochen habe, seien Befreiungsmethode und Anrechnungsmethode gleichwertig. Daher verstoße eine "bedingte" Befreiung mit allfälliger Anrechnung, wie sie in § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 idF BBG 2009 für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten und aus EWR-Staaten vorgesehen sei, nicht gegen Art. 63 AEUV. Der Gesetzgeber hätte in diesen Fällen auch die Anrechnungsmethode wählen dürfen.

Der EuGH stelle in seinem Urteil weiters fest, dass es nicht gegen Art. 63 AEUV verstoße, wenn die nationale Steuerbehörde auf Portfoliodividenden aus Drittstaaten die Anrechnungsmethode zur Anwendung bringe, obwohl sie bei Überschreiten des Schwellenwerts von 10% (also bei internationalen Schachtelbeteiligungen) die Befreiungsmethode anwende.

Aus dem Urteil des EuGH ergebe sich allerdings nicht, welche Methode für Drittstaatendividenden anzuwenden sei. Geklärt werde lediglich die Gleichwertigkeit von Befreiungsmethode und Anrechnungsmethode sowie die Unionsrechtswidrigkeit einer vollen Besteuerung. Die Methode für die Begünstigung der Drittstaatendividenden sei daher dem innerstaatlichen Recht zu entnehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof sei in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064, - noch zur Rechtslage vor dem BBG 2009 - zum Schluss gekommen, die Verdrängung nationalen Rechts erfolge nur in jenem Ausmaß, das (gerade

noch) hinreiche, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Bei mehreren unionsrechtskonformen Lösungen dürfe nur jene zur Anwendung gelangen, mit der "die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt". Der Verstoß von § 10 Abs. 2 KStG 1988 (in der Fassung vor dem BBG 2009) führe zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese Verdrängung könne, wie sich dies aus dem Urteil des EuGH FII Group Litigation ergebe, nur zu einer Steueranrechnung führen. Falls die Besteuerung im Ausland gleich hoch oder höher sei als im Inland, führten Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode zum gleichen Ergebnis. Im Fall eines niedrigeren Steuerniveaus im Ausland könne hingegen nur die Anrechnungsmethode bewirken, dass die im Ausland erzielten Kapitalerträge im Ergebnis gleich hoch besteuert würden wie im Inland erzielte Erträge. Somit werde in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers, der für ausländische Portfoliodividenden keine Begünstigungen vorgesehen habe, durch die Anrechnung der ausländischen Steuer weniger eingegriffen, als durch die Befreiungsmethode.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im genannten Erkenntnis zudem darauf verwiesen, dass dieses Ergebnis seine Bestätigung in der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers finde, zwischen bloßen Kapitalbeteiligungen und Beteiligungen höheren Ausmaßes zu unterscheiden. Der Gesetzgeber habe (nur) jenen inländischen Kapitalgesellschaften, deren Tochtergesellschaften aktiv in einem ausländischen Staat wirtschafteten und nicht bloß Kapitalveranlagung betrieben, den Vorteil des niedrigeren ausländischen Steuerniveaus gewährt. Bloßen Kapitalveranlagungen (Portfoliobeteiligungen) solle daher lediglich die Anrechnung zuteilwerden.

Die belangte Behörde habe nunmehr die mit dem BBG 2009 geschaffene Rechtslage zu bewerten. Im Vergleich zur Rechtslage vor dem BBG 2009, die der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis beurteilt habe, seien wesentliche Änderungen eingetreten. Der Gerichtshof habe seine Formel von der "Erhaltung der Entscheidung des nationalen Gesetzgebers", die zum damaligen Zeitpunkt zur Anrechnungsmethode geführt habe, darauf gestützt, dass der Gesetzgeber zwischen Portfoliobeteiligungen und höheren Beteiligungsausmaßen unterschieden habe und bei niedrigerem Steuerniveau im Ausland nur die Anrechnungsmethode zu gleichen Ergebnissen führe wie die Besteuerung der Inlandsdividenden.

Während aber seinerzeit alle ausländischen Portfoliodividenden steuerpflichtig gewesen seien, habe der Gesetzgeber mit dem BBG 2009 EU-Dividenden sowie EWR-Dividenden "bedingt" befreit, und zwar unter der Bedingung eines maximal 10%- Punkte niedrigeren Steuersatzes im anderen Staat. Damit sei die zu beurteilende Rechtslage nicht mehr mit jener im Zeitpunkt des Ergehens des genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vergleichbar. Denn der Gesetzgeber habe nunmehr zum Ausdruck gebracht, dass er Portfoliodividenden und höherwertigere Veranlagungen nicht mehr in jedem Fall unterschiedlich besteuere. Somit sei eines der Hauptargumente der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes weggefallen.

Das zweite vom Verwaltungsgerichtshof verwendete Argument, die Bedachtnahme auf eine niedrigere ausländische Besteuerung, sei im vorliegenden Fall vernachlässigbar, weil die Steuersätze im Beschwerdefall nicht in einem größeren Ausmaß als 10%-Punkte unter dem österreichischen Steuerniveau lägen. Daher könne auch die Befreiungsmethode und nicht nur die Anrechnungsmethode eine "gleiche" Besteuerung garantieren.

Für den EU/EWR-Bereich habe der Gesetzgeber die Portfoliodividenden mit dem BBG 2009 "bedingt" steuerbefreit. "Da der Gesetzgeber in Verkennung der richtigen Auslegung des Art. 63 AEUV, wie er dies auch in seinen Stellungnahmen im EuGH-Verfahren zum Ausdruck gebracht hat, davon ausging, dass Drittstaatendividenden nicht in jenem Ausmaß begünstigt werden müssen, wie Dividenden aus Mitgliedstaaten, wurden im BBG 2009 die Portfoliodividenden aus Drittstaaten nicht begünstigt. Es stellt sich damit die Frage, welche Regelung der Gesetzgeber im Jahr 2009 getroffen hätte, wäre ihm die nunmehr vom EuGH festgestellte Rechtslage schon bewusst gewesen." Die belangte Behörde "nimmt an, dass der Gesetzgeber auch für Drittstaatsdividenden dieselbe Regelung wie für EU/EWR-Dividenden normiert hätte. Denn für die in der VwGH-E angesprochenen Bedenken (eines niedrigeren Steuerniveaus) ist (bei analoger Anwendung) im Rahmen der bedingten Befreiung mit § 10 Abs. 5 KStG 1988 ausreichend vorgesorgt, mit den meisten Drittstaaten bestehen zudem Regelungen über die Amtshilfe, sodass auch die Voraussetzungen der EWR-Regelung gegeben und auf die Besteuerung der Drittstaatsdividenden übertragbar sind."

Somit seien nach Ansicht der belangten Behörde im vorliegenden Fall die Voraussetzungen, aufgrund derer der Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2008 die Anrechnungsmethode angewandt habe, nicht mehr gegeben.

Die Dividenden aus nicht zum EWR gehörenden Drittstaaten seien daher ebenfalls steuerbefreit, und zwar analog zur Regelung in § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2000 und 2001 erfolge nunmehr jedoch gemäß§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Die Mitbeteiligte habe mit Schreiben vom 17. November 2008 beantragt, zusätzliche Kosten aus Verrechnungen mit der deutschen Muttergesellschaft für die Jahre 1997 bis 2002 zu berücksichtigen. Hinsichtlich der gegenständlich zu entscheidenden Berufungsjahre 2000 und 2001 sei die Berücksichtigung von zusätzlichen Betriebsausgaben von jeweils 30.000 EUR unter dem Titel "Kosten für TV-Werbungen" begehrt worden.

Nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens sei ein Verständigungsverfahren mit der BRD eingeleitet worden. Gespräche hätten bereits stattgefunden, es sei aber nicht absehbar, zu welchem Zeitpunkt diese Gespräche über die Kostenaufteilungen zwischen Deutschland und Österreich ihren Abschluss fänden. Da somit der Umfang der Abgabepflicht ungewiss sei, erlasse die belangte Behörde vorläufige Bescheide. Die Kosten der Fernsehwerbung blieben bis zur Endgültigerklärung außer Ansatz.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben:

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.) Rechtlicher Rahmen:

Art. 63 Abs. 1 AEUV lautet

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

Art. 18 Abs. 1 B-VG lautet:

"Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der

Gesetze ausgeübt werden."

§ 10 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2009,

BGBl. I Nr. 52/2009 (bisher und im Folgenden kurz BBG 2009), geänderten Fassung, die nach § 26c Z 16 lit. b KStG 1988 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden ist, lautet (auszugsweise):

"(1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

¿

5. Gewinnanteile ¿ aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. L 255 S. 6) erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.

6. Gewinnanteile ¿ aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, ¿ mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn ¿ Steuerpflichtige ¿ nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S. 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,

beteiligt sind. ¿

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

1. Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.

2. Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 ist.

3. Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. ¿"

§ 22 Abs. 1 KStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung lautet:

"Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 beträgt 34%."

2.) Das Finanzamt bringt in der Beschwerde vor, das KStG 1988 idF BBG 2009 verletze die Kapitalverkehrsfreiheit, indem es für Dividenden aus inländischen Portfoliobeteiligungen eine Steuerbefreiung vorsehe, für Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Gesellschaften in Drittländern hingegen die uneingeschränkte Steuerpflicht. Dies habe aber - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - nicht die gänzliche Steuerbefreiung der Drittstaatendividenden zur Folge. Vielmehr sei lediglich eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer (maximal bis zur Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer) vorzunehmen. Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode werde nämlich geringer in die Regelung des KStG 1988 eingegriffen. Der Rechtsanwender habe, wenn mehrere unionsrechtlich gleichwertige Lösungen bestünden (hier: Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode), jene zur Anwendung zu bringen, die weniger in das nationale Recht eingreife.

Wie nachstehend ausgeführt, gelingt es dem Finanzamt mit diesem Vorbringen, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

3.) Die Veranlagung von Kapital durch Erwerb einer Portfoliobeteiligung an einer in einem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft ist ein Vorgang, der vom Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV erfasst wird (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 37). Die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit erstreckt sich auch auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten.

Bezieht eine Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen aus einer anderen Kapitalgesellschaft, stellt sich das Problem einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Gewinnes:

einerseits Körperschaftsteuer bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft und andererseits Körperschaftsteuer bei der empfangenden Kapitalgesellschaft. Grundsätzlich bestehen - auch bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen - zwei Methoden zur Beseitigung dieser Doppelbelastung: die Anrechnungsmethode und die Befreiungsmethode. Die im angefochtenen Bescheid angesprochene "bedingte" Befreiung stellt lediglich eine Kombination dieser Methoden dar, bei der im Allgemeinen die Befreiungsmethode zur Anwendung kommt, aber in Ausnahmefällen, wenn der Steuersatz bei der ausschüttenden Gesellschaft im anderen Staat unter einer bestimmten Schwelle liegt, ein Wechsel zur Anrechnung erfolgt.

Wie die belangte Behörde zutreffend feststellt, hat der EuGH im UrteilHaribo ausgesprochen, dass Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode als gleichwertig anzusehen sind (ebenso beispielsweise bereits die Urteile des EuGH vom 12. Dezember 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, und vom 6. Dezember 2007, C-298/05, Columbus Container Services, sowie der Beschluss vom 23. April 2008, C-201/05,Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation).

Besteht in einem Mitgliedstaat für Dividenden, die eine Gesellschaft von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung (wie in Österreich durch die Regelung des § 10 KStG 1988), so gebieten es die unionsrechtlichen Grundfreiheiten, Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften bezogen werden, eine gleichwertige Behandlung zukommen zu lassen (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 85). Im Hinblick auf die Gleichwertigkeit der Methoden ist es dabei unionsrechtlich durchaus zulässig, für Dividenden aus nicht gebietsansässigen Gesellschaften die Anrechnungsmethode (Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bis zur Höhe der inländischen Körperschaftsteuer) vorzusehen, für Dividenden aus gebietsansässigen Gesellschaften hingegen die Befreiungsmethode (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 86ff).

Der EuGH formuliert in Rn 89:

"89 (¿) Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften stammen, kann nämlich gewährleistet werden, dass Portfoliodividenden aus ausländischen Quellen und solche aus inländischen Quellen steuerlich gleich belastet werden, insbesondere wenn der Staat, aus dem die Dividenden stammen, einen niedrigeren Körperschaftsteuersatz anwendet als der Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig ist. In einem solchen Fall würde eine Steuerbefreiung der Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften stammen, Steuerpflichtige, die in ausländische Beteiligungen investiert haben, gegenüber denen begünstigen, die in inländische Beteiligungen investiert haben."

Überdies bestehen auch keine unionsrechtlichen Bedenken dagegen, Dividenden aus so genannten internationalen Schachtelbeteiligungen, also Beteiligungen ab 10 % am Kapital gebietsfremder Gesellschaften, nach der einen Methode zu behandeln, Portfoliodividenden hingegen nach der anderen (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 47, 48, 49, 71).

4.) Für Dividenden, die eine Gesellschaft von einer inländischen Gesellschaft bezieht, gewährt der österreichische Gesetzgeber mit § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 stets eine Steuerentlastung. Dies gilt auch für inländische Portfoliodividenden. Daher gebietet es die Kapitalverkehrsfreiheit, auch für Dividenden, die aus Portfoliobeteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften bezogen werden, eine Entlastung zu gewähren. Aus der Sicht des Unionsrechts ist es dabei einerlei, ob für die aus einem Drittland bezogene Dividende eine Steuerbefreiung oder eine Steueranrechnung gewährt wird. In § 10 KStG 1988 idF BBG 2009 ist allerdings für Portfoliodividenden aus Drittstaaten, die nicht zum EWR gehören, sowie aus zum EWR gehörenden Drittstaaten, mit welchen keine umfassende Amtshilfe besteht, weder die Befreiung von der Körperschaftsteuer noch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer eingeräumt. Portfoliodividenden aus Drittstaaten außerhalb des EWR werden in § 10 KStG 1988 gar nicht erwähnt. Eine solche Regelung führt zur Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen dem Mitgliedstaat und dem Drittstaat, sie verstößt grundsätzlich gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 60 bis 62 und 109, 110).

5.) Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064).

Lässt das Unionsrecht für eine bestimmte Konstellation mehrere Lösungen zu, ist es Aufgabe des Gesetzgebers, innerhalb des vom Unionsrecht vorgegebenen Rahmens eine nationale Regelung zu normieren. Solange der Gesetzgeber diese Entscheidung nicht getroffen hat, insbesondere weil er die Unionsrechtswidrigkeit gar nicht erkannt hat, und soweit dem Unionsrecht - wie dies bei den Grundfreiheiten der Fall ist - unmittelbare Anwendbarkeit zukommt, muss der Rechtsanwender eine "bereinigte Rechtslage" zur Anwendung bringen. Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtskonforme Lösungen, hat der Rechtsanwender nicht ein freies Wahlrecht, sondern hat jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. Zorn, Die Verdrängungswirkung des primären Unionsrechts gegenüber belastendem nationalem Recht - am Beispiel der Besteuerung von Portfoliodividenden, in BMF/JKU-Linz (Hrsg), Einkommensteuer - Körperschaftsteuer - Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010) 557, 560ff); ebenso in RdW 2011/177, 171, 175ff; sowie RdW 2009, 171, 172).

6.) Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend festgestellt hat, führen, falls die Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft im Ausland (mit Körperschaftsteuer) gleich hoch oder höher ist wie/als die Besteuerung der empfangenden Gesellschaft im Inland, Anrechnungsmethode einerseits und Befreiungsmethode andererseits zu gleichwertigen Ergebnissen.

Unterschiede ergeben sich jedoch im Fall einer niedrigeren ausländischen Besteuerung: Für die Teileinkünfte, die aus den Dividenden jeder einzelnen Drittstaaten-Portfoliobeteiligung resultieren, ergibt sich aus der Regelung der §§ 7, 10 und 22 KStG 1988 eine österreichische Körperschaftsteuer von 34%. Die Anrechnungsmethode führt im

Ergebnis zur österreichischen Besteuerung der Teileinkünfte mit einem niedrigeren %-Satz, die Befreiungsmethode hingegen stets zu einem %-Satz von Null. Daher liegt es auf der Hand, dass die Anrechnungsmethode weniger in die normative Anordnung des Gesetzgebers eingreift als die Befreiungsmethode.

Die Vollziehung (vgl. drittes Hauptstück des B-VG) hat sich daher darauf zu beschränken, die Anrechnungsmethode zur Anwendung zu bringen. Diese erfüllt einerseits uneingeschränkt die unionsrechtlichen Vorgaben und bewirkt andererseits im Vergleich zu anderen denkbaren Methoden den geringeren Eingriff in die Anordnung des nationalen Gesetzgebers. Die Verdrängungswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit führt somit bei der gegenständlichen Konstellation zu einer Besteuerung, die der Anrechnungsmethode entspricht (ebenso Marschner, UFSjournal 2011, 111, 115; Kühbacher, SWI 2011, 116, 120f; Mayr, RdW 2011/533, 501,502).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064, zum Ausdruck gebracht hat, bedeutet die auf die unmittelbare Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gestützte Heranziehung der Befreiungsmethode, dass die Anordnung des nationalen Gesetzgebers zur Entrichtung von Körperschaftsteuer teilweise (der Höhe nach) verdrängt ist, also mit jener Tranche, mit der sie gegen das Unionsrecht verstößt, unangewendet bleibt:

Für die Teileinkünfte, die aus den Dividenden der einzelnen konkreten Drittland-Portfoliobeteiligung resultieren, ergibt sich aus §§ 7, 10 und 22 KStG 1988 nicht mehr die Anordnung zur Entrichtung der Körperschaftsteuer von 34%. Die Anordnung wird zurückgedrängt auf jenen Betrag (bzw. %-Satz), der sich durch Verminderung der Körperschaftsteuer von 34% um den Betrag ergibt, der unionsrechtlich als "Anrechnung" gewährt werden muss.

Diese Vorgangsweise führt überdies, wie der EuGH in Rn 89 des UrteilsHaribo zum Ausdruck gebracht hat, zu einer Gleichbehandlung der Teileinkünfte aus Drittland-Portfoliobeteiligungen mit einer inländischen Beteiligung (siehe hiezu auch Marschner, UFSjournal 2011, 113). Lastet auf der Dividende aus der einzelnen Drittland-Beteiligung beispielsweise ausländische Körperschaftsteuer zu einem Satz von 12%, wäre die Anordnung der §§ 7, 10 und 22 KStG 1988 dahingehend zurückgedrängt, dass (rechnerisch bezogen auf die Teileinkünfte) noch eine inländische Körperschaftsteuer von 22% zu erheben wäre. Auch ausgeschüttete Gewinne inländischer Muttergesellschaften unterlagen einer Steuerbelastung von 34%.

Durch diese Beurteilung der Verdrängungswirkung wird den Vorgaben des Unionsrechts zur Gänze entsprochen (vgl. EuGH Urteil Haribo Rn 140 bis 143; hiezu RdW 2011, 174f), bleibt die Anordnung des nationalen Gesetzgebers nicht in größerem Ausmaß als erforderlich unbeachtet und wird den Vorgaben des Rechtsstaatsprinzips Rechnung getragen.

Mayr (RdW 2011, 501, 502) weist darauf hin, dass die Vollziehung, wenn sie aus mehreren aus der Sicht des Unionsrechts zulässigen Rechtsfolgen jene anwendet, die nicht den geringsten Eingriff in die innerstaatliche Rechtsordnung darstellen, in Befugnisse eingreift, die der Gesetzgebung zukommen. Die Wahl zwischen mehreren unionsrechtskonformen Möglichkeiten ist Teil des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers.

Diese Verdrängung in Form des geringsten Eingriffs in die nationale Rechtsordnung stellt sich beim Konflikt von Primärrecht mit nationalen Besteuerungsregelungen idR als Nichtanwendung (Verdrängung) der Steuerhöhe nach dar.

Die Auffassung, dass Konflikte zwischen unmittelbar anwendbarem Primärrecht der Union und nationalem Steuerrecht im Wege der teilweisen Nichtanwendung (Verdrängung) der Höhe (der Steuer) nach und solcherart im Wege des geringsten Eingriffes zu lösen sind, liegt auch der Rechtsprechung des EuGH zugrunde. Dies ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 3. Juni 2010, C-2/09, Kalinchev:

Der Ausgangsrechtsstreit in der Rs Kalinchev betraf Verbrauchsteuer, die Bulgarien auf Kfz erhebt. Die Verbrauchsteuer wird ausgelöst durch die Herstellung von Kfz in Bulgarien oder durch die Verbringung aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Bulgarien oder durch den Import aus Drittstaaten. Die Steuer bemisst sich nach der Motorleistung des Kfz mit einem bestimmten Geldbetrag pro kW. Der EuGH stellte fest, dass die Steuer in Bezug auf das Verbringen gebrauchter Kfz nach Bulgarien (Einfuhr) gegen Art. 110 AEUV (Verbot diskriminierender inländischer Abgaben) verstößt. Er prüfte nämlich, ob die Verbrauchsteuer in gleicher Weise ein nach Bulgarien eingeführtes Gebrauchtfahrzeug und ein Gebrauchtfahrzeug gleichen Typs mit gleichen Merkmalen und gleichem Verschleiß, das früher als Neufahrzeug nach Bulgarien eingeführt und dort bereits zugelassen wurde, belastet, zumal diese beiden Kategorien von Kraftfahrzeugen "gleichartige Waren" iSv Art. 110 Abs. 1 AEUV sind. Der Gerichtshof

erachtete eine gleichmäßige Besteuerung beim Abstellen auf die Motorleistung als nicht gewährleistet, vielmehr müsse auch auf den Wert des Gebrauchtfahrzeuges Bedacht genommen werden. Durch Abstellen auf Kriterien wie Alter, Kilometerstand, allgemeiner Zustand oder Modell des Fahrzeugs müsse erreicht werden, eingeführte Gebrauchtfahrzeuge bloß so zu besteuern, dass nicht der Betrag der Restabgabe überschritten werde, der im Wert (gemeint: Verkehrswert) gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei. Die unionsrechtlich zulässige Rest-Verbrauchsteuer für gebraucht eingeführte Kfz ergebe sich (im Wege einer Vergleichsrechnung) aus der Abgabe für Neufahrzeuge unter Berücksichtigung des Verschleißes des betroffenen Kfz.

In Zusammenhang mit der Verpflichtung des Mitgliedstaates, dem Steuerzahler unionsrechtswidrig erhobene Abgaben zurückzuzahlen (vor diesem Hintergrund hatte der Mitgliedstaat erfolglos beantragt, die zeitlichen Wirkungen des Urteil zu beschränken), befasste sich der EuGH in diesem Urteil sodann mit der Frage, in welchem Ausmaß die in der Vergangenheit entrichtete Verbrauchsteuer noch als zu Recht erhoben anzusehen sei und in welchem Ausmaß die Erstattung zu erfolgen habe. Er führt dabei in Rn 54 aus:

"Überdies wären nur die Beträge der Verbrauchsteuer zurückzuzahlen, die den restlichen Abgabenbetrag übersteigen, der im Wert eines gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs aus dem betroffenen Mitgliedstaat enthalten ist".

Der EuGH erachtet sohin eine normative Anordnung des nationalen Rechts auf Entrichtung eines bestimmten Abgabenbetrages (für die Einfuhr gebrauchter Kfz) bloß hinsichtlich jenes Teilbetrages als nicht anwendbar (verdrängt), der über dem rechnerischen Betrag liegt, welcher gerade noch als nicht diskriminierend anzusehen ist. Verdrängt ist also die Anordnung zur Entrichtung einer Abgabe der Höhe nach hinsichtlich jenes Teilbetrages der Abgabe, der im konkreten Einzelfall die diskriminierende Wirkung auslöst. Für den Restbetrag bleibt die nationale Norm, aus der sich die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe ergibt, unberührt. Im konkreten Ausgangsverfahren war somit die im nationalen Recht für die Einfuhr von (gebrauchten) Kfz vorgesehene Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer mit der Tranche anwendbar, die sich aus dem Verhältnis des aktuellen Wertes des Pkw zum Neuwert des Pkw errechnet. Dabei war es ohne Bedeutung, dass das nationale Recht eine solche Verhältnisrechnung nicht kennt.

Auch im Urteil vom 23. Februar 2006, C-253/03,CLT-UFA, bringt der EuGH (in Rn 32 bis 37) zum Ausdruck, bei der Entscheidung über den konkreten Fall habe das nationale Gericht den im nationalen Steuergesetz vorgesehenen Steuersatz auf jenes Ausmaß herabzusetzen und somit bloß in jenem Ausmaß zur Anwendung zu bringen, das (noch) als unionsrechtskonform anzusehen ist.

Somit nimmt auch die Rechtsprechung des EuGH eine Verdrängung der Abgabe der Höhe nach an. Die Verdrängung erfolgt nur bis zu dem Betrag, mit dem die Abgabe noch als unionsrechtskonform beurteilt werden kann.

7.) Ein Analogieschluss setzt das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes, voraus (vgl. Werndl, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298;Bydlinski in Rummel3, § 7 Rz 2; und beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 30. März 2011, 2008/13/0053). Bei der gegebenen Konstellation ist eine derartige Lücke nicht zu erkennen. Entgegen der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Auffassung sind daher die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung anderer gesetzlicher Regelungen (etwa jener für die Staaten in der Rechtsgemeinschaft des EWR) nicht gegeben.

Eine andere Begründung des angefochtenen Bescheides besteht darin, die Rechtsfolge aus einem (nicht existierenden) hypothetischen Gesetz, welches der Gesetzgeber möglicherweise erlassen hätte, abzuleiten. Allerdings vermag eine solche Überlegung einen Bescheid nicht zu tragen (vgl. auch Mayr, RdW 2011, 502). Ob in einem hypothetischen Gesetz eine Steuerbefreiung normiert worden wäre, wie dies die belangte Behörde vermutet, ist weder überprüfbar noch von irgendeiner Bedeutung.

Schließlich versucht die belangte Behörde - ebenso wie ein Teil der Literatur (insb.Kofler/Prechtl-Aigner, Ges 2011, 175, 192; Laudacher, SWK 2011, T 40, T 44;Prechtl-Aigner, SWK 2011, S 389, S 390) - die Anwendung der ("bedingten") Befreiung aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. April 2008, 2008/15/0064, zur Besteuerung von Portfoliodividenden unter dem Regime des § 10 KStG 1988 idF vor dem BBG 2009 abzuleiten. Hiezu wird argumentiert, der Verwaltungsgerichtshof habe in jenem Erkenntnis die Überlegung angestellt, § 10 KStG (in der Fassung vor dem BBG 2009) liege das gesetzliche Konzept und somit die Wertungsentscheidung des Gesetzgebers zugrunde, Kontrollbeteiligungen, die ein wirtschaftliches Engagement im Ausland verkörperten, anders zu behandeln als bloße Portfoliobeteiligungen. Diese Überlegung könne aber, so die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, nach Änderung des § 10 KStG 1988 durch das BBG 2009 nicht mehr durchschlagen, sodass nunmehr auch für Dividenden

aus Portfoliobeteiligungen eine ("bedingte") Befreiung zur Anwendung komme.

Diesem Argument ist folgendes entgegen zu halten: Das zitierte hg. Erkenntnis vom 17. April 2008,2008/15/0064, ist darauf gestützt, dass die Verdrängung des innerstaatlichen Rechts bloß jenes Ausmaß erreichen darf, das noch hinreicht, einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Das KStG 1988 sieht für bestimmte Inbound-Dividenden keine Begünstigung, sondern volle Steuerpflicht vor. In diese gesetzliche Regelung wird durch die Anrechnung der ausländischen Steuer (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuer) weniger eingegriffen als durch die gänzliche Steuerfreistellung der Dividenden, bleibt doch bei der Anrechnung idR ein Teil der vom nationalen Gesetzgeber normierten Steuerpflicht aufrecht.

Das zitierte hg. Erkenntnis enthält sodann nach der Überleitung "Dieses Ergebnis findet seine Bestätigung auch durch folgende Überlegung" ergänzende Argumente für die getroffene Entscheidung. Tragende Aussage bleibt aber, dass in eine (vom Gesetzgeber angeordnete) volle Steuerpflicht durch eine Anrechnung (bis zur Höhe der inländischen Steuer) weniger eingegriffen wird als durch gänzliche Steuerfreistellung. Schon deshalb kommt dem von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid herangezogenen Umstand, dass der Gesetzgeber mit dem BBG 2009 für eine bestimmte Gruppe von Portfoliodividenden eine ("bedingte") Befreiung normiert hat, keine entscheidende Bedeutung zu. Für die streitgegenständlichen Portfoliodividenden aus Drittländern hat der Gesetzgeber die uneingeschränkte Besteuerung angeordnet.

8.) Aus dem Vorstehenden ergibt sich: Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zwar zutreffend erkannt, dass die volle Besteuerung der Dividenden aus Drittstaaten-Portfoliobeteiligungen einen Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs iSd Art. 63 AEUV darstellt. Sie hat diese Dividenden aus Drittstaatenbeteiligungen aber - in Verkennung der Rechtslage - als steuerfrei behandelt, obwohl die unmittelbare Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im gegebenen Zusammenhang lediglich die Zurückdrängung der vom österreichischen Gesetz angeordneten Besteuerung auf jenes Ausmaß, das sich unter Zugrundelegung der Anrechnungsmethode errechnet, bewirkt. Daher war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

9.) Die Beschwerde bringt abschließend vor, als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit werde vom EuGH die Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle anerkannt (Hinweis auf das EuGH Urteil Haribo Rn 69). Daher könne der Kapitalverkehrsfreiheit Verdrängungswirkung nur in Bezug auf Portfoliodividenden aus jenen Drittstaaten, mit denen umfassende Amtshilfe vereinbart sei, zukommen. Die mitbeteiligte Partei habe in den Streitjahren 2000 und 2001 u.a. Portfoliodividenden aus der Schweiz, den USA, Kanada und Japan bezogen. Für jenen Zeitraum hätten zwar mit den USA und Kanada, nicht aber mit der Schweiz und Japan Vereinbarungen über umfassende Amtshilfe bestanden. Aus allen von der mitbeteiligten Partei bezogenen Drittstaatendividenden hätte die belangte Behörde daher nur für jene aus den USA und aus Kanada eine Entlastung (im Wege der Steueranrechnung) vornehmen dürfen.

Bereits im hg. Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064, findet sich ein Hinweis auf mögliche Rechtfertigungsgründe für die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis auf Rn 60 ff des Urteils des EuGH vom 18. Dezember 2007, C-101/05, A, hingewiesen.

Stellt eine Regelung eine nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen einem Mitgliedstaat und bestimmten Drittstaaten dar, ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr gerechtfertigt sein kann (vgl. EuGH Urteil Haribo Rn 54).

Die gegenständliche Regelung der Besteuerung von Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Drittstaatengesellschaften kann nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung von Portfoliodividenden gebietsansässiger Gesellschaften und Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. EuGH Urteil Haribo Rn 58). Zwingende Gründe des Allgemeininteresses können darin bestehen, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen (vgl. Birk, Steuerrecht14 (2011), 69).

Das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2007, C-101/05,A, betraf Portfoliodividenden aus der Schweiz, welche ein in Schweden ansässiger Steuerpflichtiger bezogen hatte. Die Dividenden waren in Schweden steuerpflichtig, während u.

a. Gewinnausschüttungen von in Schweden ansässigen Kapitalgesellschaften von der Einkommensteuer befreit waren. Der EuGH erläutert hiezu (in Rn 63), im Falle einer nationalen Regelung, die einen Steuervorteil von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig mache, deren Einhaltung nur geprüft werden könne, indem Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt würden, sei es grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehne, wenn es, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, nicht möglich sei, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten.

Im Urteil vom 27. Jänner 2009, C-318/07,Persche, setzte sich der EuGH mit der damals in Deutschland bestehenden Regelung auseinander, wonach Spenden an in Deutschland ansässige gemeinnützige Einrichtungen als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, Spenden an gemeinnützige Einrichtungen in anderen Staaten hingegen generell ausgeschlossen waren. Der EuGH stellte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest. In Bezug auf Mitgliedstaaten erachtete der EuGH diesen Verstoß als nicht durch das Erfordernis der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt. In Bezug auf Konstellationen mit Drittstaaten führte der EuGH jedoch in Rn 70 aus:

"Für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Drittland haben, ist hinzuzufügen, dass es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil A, Rn 63)."

Im Urteil vom 19. November 2009, C-540/07, Kommission gegen Italien, prüfte der EuGH die italienische Regelung einer Besteuerung von Outbound-Dividenden. Einem italienischen Steuerabzug unterlagen Dividenden, die an nicht in Italien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet wurden (mit einer Befreiung für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften bei Beteiligungen ab 10% bzw. 25%). Weil Dividenden an in Italien ansässige Gesellschaften dieser Steuer nicht unterlagen, stellte der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest, soweit Dividendenausschüttungen in Mitgliedstaaten betroffen waren. In Bezug auf EWR-Staaten (Drittstaaten) führt der EuGH jedoch in Rn 72 - im Hinblick auf den Mangel an Regelungen über den gegenseitigen Auskunftsverkehr - aus, dass die italienischen Rechtsvorschriften durch den zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt seien, den die Bekämpfung von Steuerhinterziehung darstelle, und geeignet seien, die Erreichung dieses Ziels zu gewährleisten, ohne über das hierzu Erforderliche hinauszugehen.

Im Urteil Haribo führt der EuGH zunächst aus:

"119. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung zu Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden kann, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteil Etablissements Rimbaud, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

120. Unter diesen Umständen ist nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat nachweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine stichhaltige Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil A, Rn. 36 und 37, sowie Beschlüsse Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Rn. 93, und KBC-Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Rn. 73)."

In Rn 131 stellt der EuGH fest, sollte nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängen, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden könne, sei es grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigere, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung, als unmöglich erweise, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten.

Dem EuGH war in der Rs Haribo die - nicht nach einzelnen Drittstaaten bzw. einzelnen Kapitalveranlagungen differenzierende - Vorlagefrage gestellt worden, ob Art. 63 AEUV einer generellen nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach bei Dividenden aus Beteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften sowohl die Befreiung von der Körperschaftsteuer als auch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer

ausgeschlossen ist, wenn die Empfängergesellschaft mit weniger als 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, während Dividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig vom Beteiligungsausmaß steuerbefreit sind (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 105).

Der EuGH verweist hiezu in seinem Urteil darauf, dass die generelle nationale Regelung eine allfällige Steuerbefreiung der Drittstaaten-Portfoliodividenden oder eine allfällige Anrechnung der in einem solchen Drittstaat entrichteten Steuer nicht vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens zwischen dem Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat abhängig mache. Eine solche generelle Regelung verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH Urteil Haribo, Rn 132f). Der EuGH antwortet sodann in Rn 138, dass Art. 63 AEUV einer generellen nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehe, nach der Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft beziehe, von der Körperschaftsteuer befreit seien und die für Drittstaaten-Portfoliodividenden weder eine Steuerbefreiung der Dividenden noch ein System zur Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichteten Steuer vorsehe.

Aus dem Urteil Haribo, das in Rn 69 den Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung in Zusammenhang mit Dividenden aus (EWR-)Drittstaaten anerkennt, kann abgeleitet werden: Hätte die in Rede stehende generelle innerstaatliche Regelung eine Einschränkung enthalten, wonach den Dividenden aus Drittstaaten-Portfoliobeteiligungen nur bei Fehlen einer entsprechenden Amtshilfemöglichkeit eine Begünstigung versagt wird, wäre diese Regelung als solche mit der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV vereinbar, hat doch der EuGH in Bezug auf eine die Dividenden aus EWR-Staaten betreffende Regelung befunden, dass die Einschränkung der Begünstigung auf Staaten, mit denen ein Amtshilfeabkommen besteht, gerechtfertigt ist (Rn 69, 75). Weil aber die Regelung die Begünstigung in Bezug auf (nicht zum EWR gehörende) Drittstaaten absolut, also nicht bloß bei Fehlen entsprechender Amtshilfe versagt, steht sie in Konflikt mit Art. 63 AEUV. Dies ist das Ergebnis der nicht auf die einzelne Kapitalveranlagung (Einzelkonstellation) bezogenen, sondern konstellationsübergreifenden Beurteilung der generellen nationalen Regelung. Bei einer solchen Beurteilung ist eine generelle Rechtsvorschrift schon dann als unionsrechtswidrig zu bezeichnen, wenn sie einzelne Sachverhaltskonstellationen erfassen kann, in denen ihre Anwendung einen Verstoß bewirkt. Bei dieser konstellationsübergreifenden Beurteilung kann eine generelle nationale Rechtsvorschrift nämlich nur dann als unionsrechtlich unbedenklich bezeichnet werden, wenn keine Sachverhaltskonstellation denkbar ist, in welcher ihre Anwendung einen Verstoß bewirkt.

Nationales Recht, das gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht verstößt, bleibt im Rechtsbestand, ist also nicht nichtig. Die Rechtsfolge des Verstoßes besteht in der Nichtanwendbarkeit im konkreten einzelnen Kollisionsfall (vgl. Ehlers, Verhältnis des Unionsrechts zum Recht der Mitgliedstaaten, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg), Europarecht2 (2010), 449, 466, Rn 39 f). Das nationale Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat, ist gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem es "erforderlichenfalls" jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet lässt (vgl. EuGH Urteil vom 7. Februar 1991, C-184/89, Nimz, Rn 19).

Das zur Entscheidung des konkreten Einzelfalles berufene nationale Gericht hat das Unionsrecht in den ihm konkret vorliegenden Konstellationen durchzusetzen. Es hat dabei die Verdrängung (insbesondere Nichtanwendung) für jeden einzelnen konkreten Vorgang zu beurteilen. Dabei geht es darum, ob in Bezug auf die einzelnen Sachverhaltsbereiche die Verdrängung erforderlich ist, um uneingeschränkt den Vorgaben des Unionsrechts zu entsprechen (vgl. Rust, IStR 2009, 382, 385, rechte Spalte).

Das nationale Gericht hat zu prüfen, ob in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt (hier: Erhalt von Dividenden aus einer konkreten Portfoliobeteiligung an einer Gesellschaft in einem bestimmten Drittland) die Maßnahme eines Mitgliedstaates gegen unionsrechtliche Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbote verstößt (so genannte Tatbestandsebene, vgl. Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), 47;Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 106; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), 60). Lässt sich auf Tatbestandsebene durch die Maßnahme des Mitgliedstaates in Bezug auf den konkreten Vorgang eine Verletzung der Grundfreiheit feststellen, wird anschließend geprüft, ob diese - durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses - gerechtfertigt ist (vgl. Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 113; Rust, IStR 2009, 385).

Durch die Rechtsprechung des EuGH ist geklärt, dass bei Beurteilung des einzelnen konkreten Vorganges Rechtfertigungsgründe greifen können, die in der Rechtsvorschrift des Mitgliedstaates nicht ausdrücklich angeführt sind. So führt der EuGH im Urteil Persche in Rn 70 aus, dass die gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßende generelle Regelung eines Mitgliedstaates, wonach nur Zahlungen an inländische gemeinnützige Körperschaften absetzbar sind, (im Einzelfall) gerechtfertigt ist, "wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten".

Im Urteil des EuGH C-540/07, Kommission gegen Italien (Rn 72) befand der EuGH eine - als solche nicht auf Amtshilfe abstellende -

benachteiligende steuerliche Regelung eines Mitgliedstaates (für Outbound-Dividenden) jenen Staaten gegenüber als gerechtfertigt, mit denen kein entsprechender Auskunftsverkehr besteht.

Im Beschwerdefall war daher zunächst für die einzelne Kapitalveranlagung, also jede konkrete Beteiligung, zu prüfen, ob sie durch unionsrechtliche Grundfreiheiten geschützt ist. Wird - wie das hier der Fall ist - eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Tatbestandsebene festgestellt, muss in Bezug auf die Besteuerung der Dividenden aus der konkreten Beteiligung weiter geprüft werden, ob ein hinreichender Rechtfertigungsgrund vorliegt. Für die Entscheidung der nationalen Gerichte ist maßgeblich, ob in Bezug auf die einzelne konkrete Kapitalveranlagung, für welche eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit festzustellen ist, ein Rechtfertigungsgrund greift.

Die Gewährleistung der ordnungsgemäßen inländischen Besteuerung der aus Drittstaaten bezogenen Dividenden erfordert entsprechende Informationen aus den Drittstaaten. Darüber besteht im gegenständlichen Fall kein Streit. Im Verhältnis zu Drittstaaten, von welchen solche Informationen eingeholt werden können, erweist sich die Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs als nicht gerechtfertigt, weshalb in Bezug auf solche Kapitalveranlagungen das Unionsrecht durch dessen unmittelbare Anwendung (im Wege der Herbeiführung der Ergebnisse der Anrechnungsmethode) durchzusetzen ist. Im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, von denen, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung von Auskünften, die erforderlichen Auskünfte nicht erhalten werden können, greift hingegen ein Rechtfertigungsgrund, weil es zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen (vgl. EuGH Urteil Haribo, Rn 69).

In Bezug auf jene Kapitalveranlagungen, hinsichtlich derer die Möglichkeit, vom Drittstaat die erforderlichen Auskünfte zu erhalten, nicht besteht, ist die Versagung der steuerlichen Entlastung somit durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, nämlich das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, gerechtfertigt. Daher bleibt in Bezug auf diese Kapitalveranlagungen die von §§ 7, 10, 22 KStG 1988 normierte uneingeschränkte Besteuerung der Drittstaaten-Portfoliodividende bestehen (ebenso Marschner, UFSjounal, 2011, 115). Der Rückgriff auf eine - von Kühbacher, SWI 2011, 121, und Kofler/Prechtl-Aigner, Ges 2011, 193, diskutierte - analoge Anwendung des in § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 idF BBG 2009 enthaltenen Vorbehaltes der Amtshilfe (vgl. hiezu auch Spies, ecolex 2011, 464), erweist sich dabei als nicht erforderlich.

10.) Der angefochtene Bescheid ist sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 25. Oktober 2011

Gerichtsentscheidung

EuGH 62008CJ0436 Haribo VORAB
EuGH 62004CJ0446 Test Claimants in the FII Group Litigation VORAB
EuGH 62005CJ0298 Columbus Container Services VORAB
EuGH 62008CJ0436 Haribo VORAB
EuGH 62009CJ0002 Kalinchev VORAB
EuGH 62003CJ0253 CL-UFA VORAB
EuGH 61989CJ0184 Helga Nimz VORAB

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken

VwRallg3/2/3Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, partielle Nichtanwendung von innerstaatlichem Recht EURallg1

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at