

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 24.5.2012 betreffend Abweisung von Anträgen auf Rückerstattung österreichischer Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Beschwerdeführerin wird die österreichische Kapitalertragsteuer in der beantragten Höhe von 616.321,37 € erstattet.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof

nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine sog. "Crown Corporation", das ist eine im Eigentum des Staates Kanada stehende Körperschaft, und befasst sich mit der Veranlagung der Mittel des ****Plan, eines Systems der Altersversorgung. Als Crown Corporation ist die Bf in Kanada von der Körperschaftsteuer befreit.

Im Streitzeitraum hielt die Bf Aktien an verschiedenen österreichischen börsennotierten Aktiengesellschaften und bezog aus diesen Dividenden, für welche die ausschüttenden Gesellschaften 25% österreichische Kapitalertragsteuer (KESt) einbehielten und abführten.

Nachdem der Bf auf Grundlage des DBA-Kanada diese KESt bis zu dem laut DBA zulässigen Höchstausmaß von 15% erstattet worden war, reichte sie mit Schreiben vom 7.5.2012 für die Jahre 2007 bis 2011 Anträge ein, mit denen sie die Rückzahlung der restlichen KESt in Höhe von insgesamt 616.321,37 € gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG und § 240 Abs. 3 BAO begehrte, weil diese im Ansässigkeitsstaat auf Grund der dortigen Steuerbefreiung nicht angerechnet werden könne. Der in § 21 Abs. 1 Z 1a KStG vorgenommene vollständige Ausschluss von Ausschüttungen an Drittstaatsgesellschaften sei unionsrechtlich nicht zulässig. Bei einer - im vorliegenden Fall gegebenen - Beteiligung unter 10% sei eine direkte

Berufung auf Art. 63 AEUV möglich, die Stillstandsklausel des Art. 64 AEUV sei nicht anwendbar. Da in Art. 26 DBA-Kanada ein groÙe Informationsaustausch vereinbart sei, bestehe vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit auch kein Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung einer Dividendenzahlung an inländische und kanadische Körperschaften.

Die belangte Behörde wies den Antrag mit den angefochtenen Bescheiden unter Verweis auf den Wortlaut des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG, der nur für in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässige beschränkt Steuerpflichtige eine Rückzahlung vorsehe, ab.

Mit ihrer nunmehr als Beschwerde zu erledigenden Berufung, in welcher sich die Bf wiederum auf die auch gegenüber Drittstaaten wirkende Kapitalverkehrsfreiheit beruft, legte die Bf ein Schreiben der kanadischen Steuerverwaltung ("****Agency", Ottawa) vor. Darin wird bescheinigt, dass die durch ein Gesetz aus dem Jahr 1997 errichtete Bf, deren sämtliche Anteile von der kanadischen Regierung gehalten werden, in Kanada ansässig und von der Besteuerung in Kanada befreit ist.

Die belangte Behörde erließ daraufhin einen Mängelbehebungsauftrag; die Ansässigkeit sei auf den entsprechenden Antragsformularen zu bestätigen.

Die Bf verwies in einem Antwortschreiben auf die Bescheinigung der Ansässigkeit im erwähnten Schreiben der "****Agency". Auch seien die im Mängelbehebungsauftrag angeführten Formulare grundsätzlich nur für DBA-Rückerstattungen zu verwenden, die Bf habe diese Formulare für die vorliegenden Anträge nur vereinfachend verwendet, weil diese sämtliche erforderlichen Informationen enthielten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [Artikel 63 Abs. 1 AEUV](#) (früher Artikel 56 Abs. 1 EG) sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Die an die Bf, einen in Kanada ansässigen Pensionsfonds in der Rechtsform einer Körperschaft, ausbezahlt Dividenden sind - nach Reduktion auf das nach dem DBA-Kanada zulässige Ausmaß - mit einer KESt von 15% belastet.

Dividenden, die an eine inländische Körperschaft ausbezahlt werden, sind demgegenüber mit keiner KESt belastet. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Mutterkörperschaften, die über ein Beteiligungsausmaß von mindestens 10% verfügen, wird gemäß § 94a Abs. 1

(nunmehr § 94 Z 2) EStG von vornherein keine KEST abgezogen, bei geringerer Beteiligung wird die einbehaltene KEST im Zuge der Veranlagung refundiert (Achatz/ Kirchmayr, Kommentar zum KStG, § 10 Tz 28). Dividenden, die an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG (inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts) und § 1 Abs. 3 Z 3 KStG (von der Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften) ausbezahlt werden, sind nach § 94 Z 6 lit. a EStG von der KEST befreit.

Damit liegt eine Ungleichbehandlung zwischen Dividenden, die an inländische Körperschaften, und solchen, die an Gebietsfremde ausbezahlt werden, vor. Diese Ungleichbehandlung stellt, da sie geeignet ist, Gebietsfremde (konkret gebietsfremde Pensionsfonds) von Investitionen in Österreich abzuhalten, grundsätzlich eine nach [Artikel 63 AEUV](#) verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs dar.

Eine Beschränkung ist nach der Rechtsprechung des EuGH zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer erfolgt (EuGH 14.12.2006, Rs [C-170/05](#) Denkavit Internationaal BV; EuGH 8.11.2007, [C-379/05](#), Amurta SGPS; EuGH vom 3.6.2010, Rs [C-487/08](#), Kommission gegen Spanien). Mit jenem Betrag an Kapitalertragsteuer, für den tatsächlich eine Anrechnung nicht möglich war, führt daher die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu einer dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Belastung der ausländischen Muttergesellschaft (VwGH 23.9.2010, [2008/15/0086](#)).

Mit Wirksamkeit 18.6.2009 wurde zwar zur Beseitigung dieser Ungleichbehandlung in § 21 Abs. 1 Z 1a KStG eine Rückzahlungsmöglichkeit geschaffen. Diese gilt aber nur für an in der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässige beschränkt Steuerpflichtige, wohingegen sich die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten erstreckt (VwGH 25.10.2011, [2011/15/0070](#); zu Sachverhalten mit Drittlandsbezug: EuGH 10.5.2012, [C-338/11](#) bis C 347/11; EuGH 10.4.2014, [C-190/12](#)).

[Art. 63 Abs. 1 AEUV](#) enthält ein eindeutiges und nicht an Bedingungen geknüpftes Verbot, das keiner Durchführungsmaßnahmen bedarf und das den Einzelnen Rechte verleiht, die sie gerichtlich geltend machen können. Die Bestimmung ist also unmittelbar wirksam und unmittelbar anwendbar (EuGH 18.12.2007, [C-101/05](#), ebenfalls zu einer Drittstaatssituation; VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#)).

Wie dem von der Bf vorgelegten Schreiben der kanadischen Steuerverwaltung ("****Agency", Ottawa) zu entnehmen ist, ist die durch ein Gesetz aus dem Jahr 1997 errichtete Bf, deren sämtliche Anteile von der kanadischen Regierung gehalten werden, von der Besteuerung in Kanada befreit. Auf Grund dieser Befreiung kann die einbehaltene österreichische KEST in Kanada nicht angerechnet werden. Da [Artikel 26 des](#)

DBA-Kanada einen Informationsaustausch vorsieht, liegt ein hinreichender Rechtfertigungsgrund für diese Beschränkung nicht vor (vgl. VwGH 25.10.2011, [2011/15/0070](#)).

Gemäß [Artikel 64 AEUV](#) berührt Artikel 63 nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.

Direktinvestitionen bestehen nach ständiger Rechtsprechung in Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zweck einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Eine Beteiligung an einem als Aktiengesellschaft gegründeten Unternehmen ist eine Direktinvestition, wenn die Aktien ihrem Inhaber die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen (z.B. EuGH 12.12.2006, C- 446/04, EuGH 26.3.2009, C- 326/07, EuGH 24.11.2016, C- 464/14). Von einer Erfüllung dieser Voraussetzungen kann bei den von der Bf gehaltenen Kleinstbeteiligungen nicht ausgegangen werden.

Ferner hat der EuGH jüngst zu einer ebenfalls einen kanadischen Pensionsfonds betreffenden Vorlagenfrage des Finanzgerichts München entschieden, dass zwischen dem Kapitalverkehr, der von der Regelung über den Bezug von Dividenden durch einen Pensionsfonds erfasst ist, und der Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne von [Art. 64 Abs. 1 AEUV](#) kein hinreichend enger Zusammenhang besteht (EuGH 13.11.2019, [C-641/17](#)).

Die Bestandschutzklausel des Artikel 64 Abs. 1 AUEV kommt daher nicht zum Tragen.

Da somit der Abzug von KEST gegenüber der Bf zu einer dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Belastung führte und insoweit die innerstaatliche Norm durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt ist (vgl. VwGH 23.9.2010, [2008/15/0086](#)), war dem Rückzahlungsantrag der Bf spruchgemäß stattzugeben.

Die gegenständliche Rechtsfrage ist durch die Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 21. November 2019