

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 22. Juni 2011 der Beschwerdeführerin **Bf.**, Anschrift vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Dr. Edelsbacher & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 5026 Salzburg-Aigen, Ernst-Grein-Straße 14a und die Treuhand Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Mag. Dieter Lukesch vom 20. Mai 2011 betreffend **Körperschaftsteuer 2009** nach der am 25. Jänner 2018 über Anordnung des Richters (§ 274 Abs. 1 Z 2 i.V.m. Abs. 5 BAO) in Salzburg abgehaltenen öffentlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I)

Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 wird abgeändert. Die Körperschaftsteuer 2009 beträgt EUR 4.197.941,66 und errechnet sich wie folgt:

[...]

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte die Berufung vom 22. September 2011 vor dem 1. Jänner 2014 an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Sie gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat.

Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie vorerst der Gerichtsabteilung 7017 zur Erledigung zugewiesen. Nach der Pensionierung des Leiters dieser Gerichtsabteilung beschloss der Geschäftsverteilungsausschuss des Bundesfinanzgerichts am 4. April 2016 die Zuteilung an die Gerichtsabteilung 7013.

1. Verfahrensgang

Beschwerdeführerin ist die **Bf.** (in der Folge kurz Bf.; vormals „Bf._historisch“; FN #####1a), die am 28. November 2006 nach österreichischen Recht errichtet wurde.

Strittig ist im Kern die steuerliche Behandlung von Zahlungsflüssen im Februar 2009 von der Tochter_Luxemburg S.A.R.L. (Handelsregisternummer B####.###; kurz SARL), einer 100%-igen luxemburgischen Tochtergesellschaft der Bf.. Die Mittel für diese Zahlungsflüsse stammten im Wesentlichen aus dem einzigen Unternehmensschwerpunkt dieser SARL, dem An- und Verkauf von 25% + 1 Aktie einer österreichischen AG.

Die SARL hatte ursprünglich Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg, am 1. Dezember 2008 beschloss sie aber die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nach Österreich und ersetzte die ursprünglich ausländischen Manager durch zwei in Österreich ansässige Vertreter.

Die Bf. geht davon aus, dass dieser Zufluss in Österreich gem. § 13 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem mit 18. Juni 2009 in Kraft getretenen BGBl. I Nr. 52/2009 (Budgetbegleitgesetz 2009 oder kurz BBG 2009) steuerfrei ist. Das Finanzamt (kurz FA) verweigerte dies nach Durchführung einer Außenprüfung im Kern mit dem Hauptargument, diese Zahlungen seien in Luxemburg aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens nicht mit Steuer belastet worden.

Das FA legte dem Unabhängigen Finanzsenat die **Berufung** vom 22. Juni 2011 mit Vorlagebericht vom 15. Oktober 2013 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor, verwies auf den Außenprüfungsbericht (inkl. Niederschrift über die Schlussbesprechung) sowie ein Amtshilfeersuchen und beantragte die Abweisung der Berufung.

Die Antwort auf das Amtshilfeersuchen ergab nach den Angaben des Finanzamtes, dass das Unterbleiben der Besteuerung des Gewinnes aus der Veräußerung des österreichischen Aktienpaketes (25% + 1) bei der SARL in Luxemburg zurecht nicht der Körperschaftsteuerbesteuerung unterzogen wurde. Zur Besteuerung der Bf. ergeben sich daraus keine Erkenntnisse.

Nach mehreren Ergänzungen des Akteninhalts aufgrund telefonischer Anforderungen lud das Bundesfinanzgericht zu einem Erörterungsgespräch (12. Dezember 2016) und stellte vor allem die Frage zur Diskussion, welche Rechtslage bei der Beurteilung der Beschwerde zur Anwendung zu gelangen hat.

Wie angekündigt reagierten die steuerlichen Vertreter der Bf. darauf mit mehreren schriftlichen Eingaben und legten weitere Unterlagen vor, zu denen sich das Finanzamt jeweils wieder äußerte.

1.1. Das Streitthema und die Argumente der Verfahrensparteien

Nachdem unstrittig ist, dass die Zahlungsflüsse von der SARL an die Bf. in Luxemburg quellensteuerfrei gestellt und die zahlende Tochtergesellschaft nur einer sehr niedrigen Ertragsteuerbelastung unterzogen worden waren, konstatierte das FA für den Fall der begehrten Steuerfreistellung in Österreich eine Doppelnichtbesteuerung.

1.1.1. Außenprüfungsbericht zum Körperschaftsteuerbescheid vom 20. Mai 2011

Die "Nichtbesteuerung" des Gewinns in Luxemburg führte die Behörde im Außenprüfungsbericht auf eine missbräuchliche Gestaltung und nicht auf eine mit der luxemburgischen Steuerverwaltung „ausgehandelte“ Steuerfreistellung zurück.

Sie unterstellte, bei der Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen AG durch die SARL (siehe Sachverhalt) sei die einjährige Behaltefrist zur Vermittlung der (Körperschaft- und Gewerbe)Steuerfreiheit in Luxemburg nicht eingehalten worden.

Die „Ausschüttung“ an die Bf. sei am 27. Februar 2009 erfolgt. Diese eigennützige Stiftung sei nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 mit ausländischen Beteiligungserträgen jeder Art, die den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 aufgezählten vergleichbar sind, sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich nach § 5 Z 11 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Es handle sich diesbezüglich um eine persönliche Befreiung, die unabhängig vom Beteiligungsausmaß, von der Behaltedauer und vom Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung wirke. Die Regelungen des § 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988 über internationale Schachtelbeteiligungen seien nicht anzuwenden.

Voraussetzung für die Beteiligungsertragsbefreiung sei allerdings, dass die Privatstiftung keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA in Anspruch nimmt bzw. keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA erfolgt. Würden an der ausländischen Quelle von vornherein keine Steuern auf Beteiligungserträge erhoben, komme die Befreiung jedoch zum Tragen.

Das FA führte aus, die Besteuerung in Luxemburg sei durch missbräuchliche Gestaltung im Hinblick auf ein Advanced Tax Agreement (ATA) vom 4. Dezember 2006 umgangen worden. Die Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft in Österreich (durch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung) führe dazu, dass die Wirkung des § 13 Abs. 2 KStG zum Tragen komme. Es werde davon ausgegangen, dass die SARL die Entlastung an der Quelle auf Grund eines DBA in Anspruch genommen hätte und somit die Ausschüttung der Körperschaftssteuer unterliegt.

1.1.2. Beschwerde vom 22. Juni 2011 und Ergänzung vom 12. Juli 2011

Die Bf. geht damit konform, dass die Steuerfreiheit einer ausländischen Dividende in Österreich nach der Rechtslage vor dem BBG 2009 davon abhängig war, dass "für sie keine Steuerentlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt".

In der Beschwerde bezeichnete die Bf. die strittige Zahlung von EUR **** als „Dividende“ und brachte vor, für diese sei "keine Steuerentlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt":

- Im Zeitpunkt der Zahlung hätten sowohl die SARL wie auch die Bf. als deren Muttergesellschaft ihren „Wohnsitz“ in Österreich gehabt. Es sei keine grenzüberschreitende Dividendenzahlung erfolgt, weshalb der Vorgang überhaupt **nicht unter Art. 10** Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Luxemburg (BGBl. Nr. 54/1964; in Folge kurz DBA) **falle**. Nach dieser Bestimmung habe deshalb keine Entlastung erfolgen können.
- Eine Steuerpflicht nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 scheide auch auf Grund der **innerstaatlichen Rechtslage Luxemburgs** aus. Dort führe der Wegzug in steuerlicher Hinsicht zu einer fiktiven Liquidation (deemed liquidation), weshalb sich die Gesellschaft nach ihrem Wegzug (steuerlich) in Liquidation befinde und gegebenenfalls Liquidationserlöse ausschütten könne, auf die nach innerstaatlichem luxemburger Recht keine Quellensteuer einbehalten wird, da diese nicht als Dividenden qualifiziert werden. Schütte die luxemburgische Gesellschaft nach ihrem Wegzug Dividenden aus, dann stellten diese aus luxemburgischer Sicht Auszahlungen von Liquidationserlösen dar, bei denen schon nach innerstaatlichem Recht keine luxemburgische Besteuerung anfalle. Eine Entlastung nach dem DBA brauchte/könne daher nicht in Anspruch genommen werden und werde auch nicht in Anspruch genommen (Schrankenwirkung eines DBA), sodass die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 KStG für die Steuerfreiheit erfüllt seien.
- Es sei zudem nicht erkennbar, welche Bedeutung die Frage der Besteuerung eines durch die SARL erzielten Veräußerungsgewinns für die Frage der Besteuerung einer Gewinnausschüttung aus dieser Gesellschaft (sowohl in Luxemburg als auch in Österreich) haben soll. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Anwendung des luxemburgischen Schachtelprivilegs für Veräußerungsgewinne auf Beteiligungsveräußerungen und der Steuerfreiheit von ausländischen Dividendenerträgen einer österreichischen Privatstiftung.

Die Bf. erhob dazu den Vorwurf, das Finanzamt habe gar nicht ermittelt, ob in Luxemburg die Voraussetzungen für die (Körperschaft- und Gewerbe)Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns erfüllt sind. Diese ergebe sich nicht aus einer „Aushandlung“ mit den luxemburgischen Steuerbehörden, sondern aus dem luxemburgischen Körperschaftsteuergesetz. Ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiungsbestimmung erfüllt sind, stelle eine Frage der Auslegung des

luxemburgischen Steuerrechts dar. Ob im konkreten Fall die für die Steuerbefreiung erforderliche 1-Jahresfrist erfüllt ist, bestimme sich daher ausschließlich nach luxemburgischem Steuerrecht.

Ausländisches Recht sei als Tatsache in einem Ermittlungsverfahren festzustellen, dessen Ergebnis dem Parteiengehör unterliege.

Die luxemburgische Steuerbehörde habe am 5. Juli 2011 bestätigt, dass auf Grundlage des Kaufvertrags die SARL bis zum 2.7.2008 „beneficial owner“ der Anteile an der österreichischen Kapitalgesellschaft gewesen sei. Damit habe die SARL den Anteil für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten gehalten und die Steuerbefreiungsvoraussetzungen nach luxemburgischem Steuerrecht für Beteiligungserträge (Dividenden, Veräußerungsgewinne) lägen daher vor.

Diese Rechtsmeinung der zuständigen Steuerbehörde habe diese auch den Steuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 zugrunde gelegt. Sie stelle damit die maßgebliche Erkenntnisquelle über den Inhalt und die Auslegung des ausländischen Rechts dar.

- Die Annahme, dass eine Entlastung an der Wurzel zu einer Steuerfreiheit für die Dividendenausschüttung geführt habe sei insofern unzutreffend, als Art. 10 Abs. 2 DBA nur eine Entlastung auf 15% vorsehe. Das bedeute, dass für die im Februar 2009 erfolgte Dividendenausschüttung überhaupt keine Entlastung möglich gewesen sei, weil der luxemburgische innerstaatliche Abzugssteuersatz ebenfalls 15% betragen habe. Damit wäre nach dem Vorbringen der Bf. auch ohne Verlegung des Orts der Geschäftsleitung nach Österreich die Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 gegeben gewesen, weil es gar nicht möglich gewesen sei, für die Dividendenausschüttung eine Steuerentlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch zu nehmen.

1.1.3. Erörterungstermin vom 12. Dezember 2016 und Schreiben der Bf. vom 13. Dezember 2016

Im Dezember 2016 thematisierte das BFG die Frage, in welcher Fassung § 13 Abs. 2 KStG 1988 auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt anzuwenden sei (alte Fassung (aF) vor oder neue Fassung (nF) nach BBG 2009). Nachdem dieses Problem anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 12. Dezember 2016 eingehend besprochen wurde, stellten die Verfahrensparteien einvernehmlich fest, dass die tatsächliche Besteuerung der SARL in Luxemburg unter 15% lag. Die Bf. kündigte einen Schriftsatz an, den sie mit 13. Dezember 2016 erstellte und dem Bundesfinanzgericht vorlegte.

Sie verwies auf die Verwaltungsübung (StiftR 2009 Rz 43), wonach die nF für alle Zuflüsse ab dem 18. Juni 2009 anzuwenden ist. Auf die hier zu beurteilende Gewinnausschüttung vom 27. Februar 2009 sei deshalb die aF anzuwenden. Die Bf. bezeichnete dies im Kern aus folgenden Gründen für zutreffend:

- Die materiellrechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte richte sich, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der **Verwirklichung dieser Sachverhalte** geltenden Recht. Bei der Erlassung von Abgabenbescheiden sei nach der Rechtsprechung jenes Gesetz maßgebend, innerhalb dessen zeitlichen Bedingungsbereiches (*Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht⁸ (1996), Rz 489) der Sachverhalt gesetzt worden ist, der die Verwirklichung des Abgabentatbestandes bewirkt (VwGH 19.9.1995, 95/14/0038; *Stoll*, BAO-Kommentar, 62; *Öhlinger*, Verfassungsrecht², 164).
- Das BBG und damit § 13 Abs. 2 KStG 1988 seien mangels gegenteiliger Bestimmung mit **18. Juni 2009** in Kraft getreten. Demgemäß sei die nF nach der überwiegenden Ansicht auf alle ab dem 18. Juni 2009 verwirklichten Sachverhalte anzuwenden, die aF für vor dem 18. Juni 2009 verwirklichten.
- Da die Besteuerung von Einkünften von Privatstiftungen auf das Zu- und Abflussprinzip abstelle, sei die nF für alle **Zuflüsse ab dem 18. Juni 2009** anzuwenden (Verweis auf *Schuchter, Stangl, Marschner* und *Lechner* mit Quellenangabe). Der Zufluss der Dividende stelle jenen Sachverhalt dar, der den Tatbestand des § 13 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt.
- Die gegenteilige Meinung *Tanzers* stütze sich auf die Übergangsbestimmung des § 26c Z 16 lit. b KStG 1988. Diesen Analogieschluss lehnte die Bf. unter Berufung auf *Lechner* ab, weil dies zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen verbösernden Rückwirkung führen würde.
- Kritisiert wurde auch die von *Mairinger/Twardosz* vertretene Ansicht, die Änderung der Rechtslage wirke sich stets aus, wenn diese zwischen der Verwirklichung eines Sachverhalts und der Entstehung des Abgabenanspruchs erfolgt, und der mögliche Schluss, die nF sei trotz des unterjährigen Inkrafttretens auf das gesamte Veranlagungsjahr 2009 anzuwenden. Die Bf. ortete in diesem Fall eine Rückwirkung auf alle vor dem Inkrafttreten verwirklichten Sachverhalte, die ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sein müsse und sich nicht auf das Fehlen einer ausdrücklichen Inkrafttretensbestimmung stützen könne.
- § 5 ABGB sei als allgemeiner Grundsatz auch auf das Steuerrecht anwendbar, wonach „Gesetze nicht zurückwirken und auf vorhergegangene Handlungen und auf vorher erworbene Rechte keinen Einfluss haben“. Im Zweifel wirke ein Gesetz deshalb nicht zurück. Hier sei weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den für die Auslegung bedeutsamen Gesetzesmaterialien abzuleiten, dass der Steuergesetzgeber eine der Bestimmung des § 5 ABGB entgegenstehende Rückwirkung der nF beabsichtigt hätte.
- Eine solche Rückwirkung würde nach der Bf. im vorliegenden Fall zu einer Verschlechterung ihrer Rechtsposition führen, weshalb von einer „echten“ Rückwirkung auszugehen wäre. Die wäre nach der VfGH-Rechtsprechung nur dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie mit dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) vereinbar ist. Dies wäre dann nicht der Fall, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen.

Die Bf. verwies auf *Moshammer*, RdW 2010, 548 ff, und plädierte für den Ausschluss einer solchen echten Rückwirkung im Interpretationsweg. Dies gelte umso mehr, als eine verbösernde Rückwirkung ausschließlich Privatstiftungen treffen würde (Verweis auf *Lechner*).

1.1.4. Stellungnahme Finanzamt vom 9. Februar 2017

Das FA reagierte darauf nach Kenntnisnahme dieses Schriftsatzes im Grunde nur mit der Anmerkung, es komme auch nach der nF zu keiner verbösernden Rückwirkung. Privatstiftungen seien bereits nach der aF steuerpflichtig gewesen, wenn für die Beteiligungserträge eine Steuerentlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgte. Unter Hinweis auf Aussagen des Bundesministeriums für Finanzen beim Salzburger Steuerdialog 2009 wies das FA darauf hin, das sei hier gegeben.

1.1.5. Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 22. März 2017, Antwortschreiben vom 5. Mai 2017 und Replik des FA vom 29. Juni 2017

Daraufhin fasste das Bundesfinanzgericht in seinem Schreiben vom 22. März 2017 den Sachverhalt zusammen und gab der Bf. die Möglichkeit zu einer Replik. Der Richter wies auf das Erkenntnis VfGH 13.3.2003, G 334/02 hin, stellte für den Fall der Anwendung der nF die Niedrigbesteuerungs- und Passivgesellschaftsproblematik des § 10 Abs. 4 KStG 1988 dar und gab der Bf. Gelegenheit sich dazu zu äußern und - in eventu - einen Antrag auf Anrechnung von Auslandssteuern zu stellen.

Darauf reagierte die Bf. mit Schreiben vom 5. Mai 2017.

- Die Bf. unterstrich, dass es nach der aF nur dann zu keiner Befreiung gekommen sei, sofern das Besteuerungsrecht des ausländischen Staates durch das jeweilige DBA eingeschränkt wurde, nicht aber dann, wenn die ausländischen Beteiligungserträge bereits aufgrund des (ausländischen) nationalen Steuerrechts steuerfrei waren. Diese Befreiungsbestimmung sei unabhängig vom Besteuerungsniveau im Ausland und vom Unternehmensschwerpunkt gewesen. Im beschwerdegegenständlichen Fall sei kein Anhaltspunkt für eine Beschränkung des Besteuerungsrechts Luxemburgs auf Grund der anwendbaren DBA erkennbar.

Da die Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung bei Niedrigbesteuerung im Ausland und schädlichem Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften bereits vor dem BBG 2009 vorgesehen gewesen sei und erst mit dem BBG 2009 auf Privatstiftungen ausgedehnt worden sei, sei es lediglich für Privatstiftungen zu einer Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung gekommen. Daran würden die Aussagen beim „Salzburger Steuerdialog 2009“ nichts ändern.

- Zum Erkenntnis VfGH 13.3.2003, G 3341/02 zitierte die Bf. eingangs die Aussagen des Höchstgerichts und brachte sodann vor, dort habe es sich um eine dem Bilanzsteuerrecht zuzuordnende Bestimmung gehandelt. § 12 EStG 1988 komme nur bei betrieblichen Einkünften zum Tragen und wirke sich erst am Bilanzstichtag bzw. Ende des Gewinnermittlungszeitraumes aus.

§ 13 Abs. 2 KStG 1988 (nF) idF BBG 2009 KStG sei aufgrund des im außerbetrieblichen Bereich maßgeblichen Zuflussprinzips eine zeitpunktbezogene Norm. Ergänzend zu den oben bereits dargestellten Argumenten wies die Bf. auf den Vorrang einer verfassungskonformen Interpretation gegenüber der Aufhebung der Norm durch den VfGH hin. Es sei von einer planwidrigen Gesetzeslücke auszugehen (Hinweis auf *Canaris*). Der VfGH habe dem Gesetzgeber im Erkenntnis VfGH 13.3.2003, G 334/02 unterstellt, dass die Rückwirkung der Norm offenbar gewollt war. Dem Gesetzgeber sei es dort darum gegangen, eine unbeabsichtigte (aber nicht gleichheitswidrige) Lücke zu schließen.

Im Erkenntnis VfGH 26.2.2001, B 1012/98 weise das Höchstgericht darauf hin, dass eine Analogie iS einer verfassungskonformen Interpretation der verfassungsrechtlichen Kassation deshalb vorzuziehen sei, da jeder Anhaltspunkt dafür fehle, dass „ein solches gleichheitswidriges Ergebnis vorn Normsetzer beabsichtigt war“.

Im hier zu beurteilenden Fall seien keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Gesetzgeber eine Rückwirkung - und damit im Ergebnis einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz - beabsichtigt habe. Aus diesem Grunde sei hier in Übereinstimmung mit den StfR 2009 Rz 43 eine rückwirkende Anwendung bereits im Interpretationsweg auszuschließen.

Der Einleitung eines Normenprüfungsverfahrens bedürfe es daher hier nicht.

- In eventu berechnete die Bf. die anrechenbaren Luxemburger Steuern mit insgesamt EUR **** und folgte dabei dem folgenden Schema (ergänzt durch Bundesfinanzgericht):

[...]

- Abschließend regte die Bf. zur „abschließenden Klärung der aufgeworfenen Fragen“ eine mündliche Verhandlung an.

Das FA reagierte auf dieses Schreiben mit 29. Juni 2017 und ließ es weitgehend unkommentiert. Zur allfälligen Steueranrechnung wendete es ein, nur die Luxemburger Körperschaftsteuer, nicht aber die Gewerbesteuer seien anrechenbar. Diese Bedenken zog das FA allerdings in der mündlichen Verhandlung zurück, da die Gewerbesteuer wie die Körperschaftsteuer als Ertragssteuer konzipiert sei.

1.2. Mündliche Verhandlung

Nachdem die Vertretung der Bf. um eine abschließende Besprechung ersucht hatte, wurden den Verfahrensparteien anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 25. Jänner 2018 dazu Gelegenheit gegeben. Als Basis für diese umfassende Erörterung diente eine

18-seitige Zusammenfassung des Verfahrensganges und des Sachverhaltes mit Stand 5. Dezember 2017, die anlässlich der Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelt worden war.

Die Vertreter der Bf. gaben eingangs an, es entspreche auch ihrem Wissensstand, dass ausgekehrte Liquidationsergebnisse beim Gesellschafter einer Luxemburger SARL prinzipiell in Luxemburg steuerpflichtig sind und dass das Besteuerungsrecht an Veräußerungsgewinnen an solchen Gesellschaften nach Art. 8 DBA Österreich zusteht. Sie wiesen allerdings darauf hin, dass § 13 Abs. 2 KStG 1988 (aF) die Besteuerung von „Dividenden“ regle.

Ob „Dividenden“ vorliegen sei nach nationalem österreichischem Recht zu beurteilen, wobei es außer Zweifel stehe, dass die hier strittigen Zahlungsflüsse als solche einzustufen sind. Das leuchte auch aus der Sachverhaltszusammenfassung des Bundesfinanzgerichts (Stand 5. Dezember 2017) hervor, da die Luxemburger SARL nicht untergegangen sei, sondern ihre Rechtspersönlichkeit bewahrt habe. Es sei keine Liquidation im Sinne des nationalen österreichischen Steuerrechtes erfolgt.

Diese innerstaatliche Beurteilung schlage auf die DBA-rechtliche Beurteilung durch und decke sich auch mit der autonomen Auslegung des DBA. Da damit Dividenden vorgelegen seien, für die Luxemburg ein Quellensteuerrecht zustand, sei es zu keiner Entlastung auf Grund des DBA gekommen.

Eine DBA-rechtliche Entlastung von Zahlungsflüssen in Luxemburg könne nur dann zur Steuerpflicht in Österreich führen, wenn sich diese auf Art. 10 DBA stützt. Eine Entlastung auf Grund Art. 8 DBA könne dies nicht, da der Zahlungsfluss national jedenfalls eine Dividende (Ausschüttungen einer österreichischen GesmbH vergleichbaren ausländischen Gesellschaft) darstelle. Liquidationsgewinne iSd Art. 8 DBA würden einer völligen anderen Einkünfteermittlungslogik folgen und etwa zum Abzug der Anschaffungskosten führen.

Die Behandlung in Luxemburg als Teilliquidationsergebnis könne keinen Einfluss auf die DBA-Entlastung im Sinne des § 13 Abs. 2 KStG 1988 (aF) haben.

Der Vertreter des FA hielt dem entgegen, die im § 13 Abs. 2 KStG 1988 (aF) geforderte Entlastung auf Grund eines DBA knüpfe nicht an einen bestimmten DBA-Artikel an. Aus diesem Grund sei die Steuerpflicht in Österreich auch dann gegeben, wenn die Entlastung in Luxemburg - wie hier - auf Grund des Art. 8 DBA erfolgte. Er wies darauf hin, dass der Zahlungsfluss in Luxemburg auf Grund der unterstellten Teilliquidation der SARL als Verteilung des Liquidationserlöses beurteilt wurde. Diese Beurteilung nach ausländischem Steuerrecht könne keinen Einfluss auf die innerstaatliche Beurteilung haben, die ohne Zweifel von einem Dividendenzufluss auszugehen habe. Die Verteilung des Liquidationserlöses sei steuerlich nicht mit der Ausschüttung von Dividenden zu vergleichen.

Zur Frage der Anwendung der neuen Rechtslage auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2009 verwiesen die Verfahrensparteien auf ihre bisherigen Ausführungen und erklärten,

dass diese in der Sachverhaltszusammenfassung vom 5. Dezember 2017 vollständig wiedergegeben worden seien.

Die mündliche Verhandlung schloss mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt (§ 277 Abs. 4 BAO).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung

2.1. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO). Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur gesetzlich verankert und damit klargestellt, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird. Die Gesetzesmaterialien (RV 1660 d.B. XXV. GP 24) begründen dies bei Auslandssachverhalten mit der faktischen Einschränkung der amtswegigen Ermittlungsmöglichkeiten. Grundsätzlich gilt dies auch, wenn der Abgabepflichtige Begünstigungen oder Befreiungen in Anspruch nehmen möchte. Wird die Mitwirkungspflicht verletzt, kann das dazu führen, dass (nur auf Antrag zustehende) Begünstigungen nicht zuzuerkennen sind.

In Befolgung dieser Grundsätze ist der Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

2.2. Der Steuerbescheid

Der bekämpfte Steuerbescheid erging mit 20. Mai 2011 als Erstbescheid nach Durchführung einer Außenprüfung. Das FA übernahm alle Besteuerungsgrundlagen erklärungsgemäß, verweigerte aber die Steuerfreiheit der oben erwähnten Zuflüsse aus Luxemburg in Höhe von EUR ****.

2.3. Die Beschwerdeführerin (Bf.)

Die Beschwerdeführerin **Bf.** (kurz Bf.; vormals „Bf._historisch“; FN #####1a) wurde am 28. November 2006 nach österreichischen Recht errichtet.

Als Stifter traten drei natürliche Personen (Dr. A*** M***, B*** M*** und Dr. C*** M***; Stiftungskapital insgesamt EUR 3.000,00) sowie die Stifter_GmbH (FN #####2c; Stiftungskapital EUR 67.000,00; in der Folge kurz Stifter-GmbH) auf.

Alleinige (Letzt)Begünstigte war bis 15. September 2010 die letztgenannte Stifter-GmbH (Stiftungszusatzurkunde vom 28. November 2006), die selbst mit Gesellschaftsvertrag vom 20. November 2006 gegründet worden war. Deren Gründungsgesellschafter wiederum waren die beiden Stifter Dr. A*** M*** (NK EUR 34.650,00 = 99%) und Dr. C*** M*** (NK EUR 350,00 = 1%). Als Alleingeschäftsführer trat dort von November 2006 bis Jänner 2008 und ab Juni 2009 Dr. A*** M*** auf. Die Lücke zwischen Jänner 2008 und Juni 2009 füllte Dr. C*** M*** ebenfalls allein.

Dr. A*** M*** übertrug seine Anteile im Jänner 2013 an seinen Sohn D*** M***.

Als Stiftungsvorstand (jeweils mit Kollektivzeichnungsbefugnis) fungierten ursprünglich N***N*** (Vorsitzender) und P***P*** sowie Dr. C*** M***. Die beiden ersten Personen wurden mit 1. Februar 2009 von R***R*** und Steuerberater_Z (Vorsitzender) abgelöst. Dr. C*** M*** wurde ab **16. September 2010** durch P***P*** (siehe oben) ersetzt.

2.4. Die Tochtergesellschaft Tocher_Luxemburg S.A.R.L. (SARL)

Kernpunkt der Beschwerde ist die steuerliche Behandlung von Zahlungsflüssen von der Tocher_Luxemburg S.A.R.L. (Handelsregisternummer B####.####) an die Bf. im Jahr 2009.

2.4.1. Sitz, Niederlassung, Ort der Geschäftsleitung sowie Gesellschafter

Bei dieser SARL handelt es sich um eine am 30. November 2006 nach Luxemburger Recht gegründete Gesellschaft.

Gründungsgesellschafterinnen waren die Bf. mit 51% bzw. EUR 6.375,00, die J***Ltd (Jersey) mit 45% bzw. EUR 5.625,00 und die C***LP (Cayman Islands) mit 4% bzw. EUR 500,00. Durch eine Kapitalerhöhung mit anschließender Kapitalherabsetzung um EUR 6.125,00 am **31. Oktober 2008** gelangte die Bf. in Besitz von **100% der Anteile**.

Unbestritten ist, dass diese Luxemburger SARL mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Der Außenprüfungsbericht sowie die Beschwerde gehen weiters darin konform, dass sich der Verwaltungssitz (**Ort der Geschäftsleitung**) der SARL ursprünglich in Luxemburg befand, mit **1. Dezember 2008** aber nach Österreich verlegt wurde.

Die Verlegung der **Geschäftsleitung nach Österreich** erfolgte durch einen mit 1. Dezember 2008 datierten Beschluss der Bf. (vertreten durch Dr. C*** M*** und P***P***) als Alleingesellschafterin der SARL. Ebenfalls am 1. Dezember 2008 hatte die Bf. (mit Vollmacht vertreten durch Vertreter_O) vor einem Notar in Luxemburg den Rücktritt der Manager der SARL (ManagerL1, ManagerL2 und ManagerL3) angenommen und diese durch Dr. C*** M*** und Steuerberater_Z (beide ansässig in Österreich) ersetzt.

Am 3. November 2010 wurde im Firmenbuch unter der FN #####3d (Tochter_Österreich_GmbH bzw. in Folge kurz GmbH) eingetragen, dass am **24. August 2010** ein Verschmelzungsplan erstellt wurde und dass diese GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom **1. Oktober 2010** als übernehmende Gesellschaft mit der SARL (mit Sitz in Luxemburg) als übertragender Gesellschaft **verschmolzen** wurde. Die GmbH war mit Oktober 2008 von der Bf. als alleiniger Gesellschafterin gegründet worden und ursprünglich von Dr. C*** M*** allein vertreten worden. Seit Juni 2009 vertritt sie Dr. A*** M*** allein.

Aus den Akten der Bf. geht hervor, dass der Ort der Geschäftsleitung der SARL am 24. August 2010 (am Tag des Beschlusses des Verschmelzungsplans) wieder von Österreich weg nach Luxemburg verlegt wurde.

Die Sitzverlegungen begründete die Bf. über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts damit, im Zuge der Finanzkrise sei seitens der österreichischen Konzernleitung der Wunsch nach einem besseren Zugriff auf die luxemburgische Gesellschaft geäußert worden. Zur Erreichung dieses Ziels sei zunächst eine Import-Verschmelzung der luxemburgischen Gesellschaft nach Österreich in Betracht gezogen worden, im Zuge einer rechtlichen Analyse dieses Vorhabens seien jedoch diverse rechtliche Unwägbarkeiten festgestellt worden, dies insbesondere aufgrund des Umstandes, dass Luxemburg die EU-Verschmelzungsrichtlinie zum damaligen Zeitpunkt noch nicht umgesetzt hatte. Als Ersatzlösung sei die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung der luxemburgischen Gesellschaft nach Österreich gewählt worden.

Dies habe aber das Problem der weiteren Existenz einer nunmehr funktionslosen Gesellschaft nicht gelöst, weshalb die Gesellschaft nach Umsetzung der RL durch Luxemburg verschmolzen werden habe sollen. Der damalige Rechtsberater habe bei der Verschmelzung ein mit der Doppelansässigkeit der Gesellschaft verbundenes

Risiko gesehen und daher vor der Verschmelzung die Rückverlegung des Orts der Geschäftsleitung nach Luxemburg empfohlen.

Die Bf. legte dazu Schreiben der Tochtergesellschaft vom 28. September 2010 und 12. Oktober 2010 vor, mit dem das FA über die Sitzverlegung bzw. die nachfolgende Verschmelzung informiert worden war.

2.4.2. Rechtslage in Luxemburg

Die Hinweise der Bf. darauf, dass der Inhalt ausländischen Rechts ein Sachverhaltselement darstellt, das einen Gegenstand des erforderlichen Ermittlungsverfahrens bildet, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 13.3.2009, 2007/12/0138 unter Hinweis auf *Hengstschläger/Leeb*, AVG, § 37 Rz 3 und weitere Nachweise). In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass es sich dabei um einen Auslandssachverhalt handelt, für den die Bf. gem. § 115 Abs. 1 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

2.4.2.1. Rechtspersönlichkeit der SARL

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) wies in der in der Findok veröffentlichten Zusammenfassung des Salzburger Steuerdialoges 2009 auf die EuGH-Judikatur hin, wonach eine nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates wirksam gegründete Gesellschaft auch im Staat ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes als rechts- und parteifähig anerkannt werden muss, wenn sie ihren Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt, dennoch aber rechtlich weiter bestehen bleibt und aus diesem Anlass nicht aufgelöst wird (EuGH 5.11.2002, Rs C-208/00, *Überseering*). Damit sei die Sitzverlegung von Luxemburg nach Österreich Anlass für eine exakte Überprüfung, ob eine luxemburgische SARL weiterhin als Körperschaftsteuersubjekt anerkannt werden kann. Das BMF stützte dies darauf, Luxemburg folge der „Sitztheorie“ und könne die Verlegung des Verwaltungssitzes - gemeinschaftsrechtskonform (EuGH 16.12.2008, Rs C-210/06, *Cartesio*) - zum Anlass nehmen, die wegziehenden Gesellschaft ihrer rechtlichen Identität zu berauben (BMF 24.9.2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009, Pkt. 1.5).

Hier enthält der Sachverhalt keinerlei Hinweise darauf, dass die SARL im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr rechtlich existiert haben könnte. Im Gegenteil wurde im österreichischen Firmenbuch mit 3. November 2010 die Verschmelzung dieser Luxemburger Gesellschaft mit der österreichischen GmbH (siehe oben) eingetragen. Dies war nur möglich, weil die SARL zivilrechtlich existierte.

Der Sachverhalt vermag damit die Bedenken des BMF nicht zu stützen. Es kann als erwiesen angenommen werden, dass die SARL nach Luxemburger Recht zivilrechtlich bis zum Verschmelzungsbeschluss weiter existierte.

2.4.2.2. Steuerpflicht in Luxemburg und Entlastung aufgrund DBA

Die Recherchen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass in Luxemburg ausgekehrte Liquidationsergebnisse zwar keiner Quellensteuer unterliegen, dort aber als „Kapitalgewinn“ direkt bei den Gesellschaftern zu versteuern sind (Sonstige Einkünfte). Das Verwaltungsgericht konfrontierte die Verfahrensparteien mit diesem Ermittlungsergebnis und gab ihnen unter Hinweis auf das Vorliegen eines Auslandssachverhaltes Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die Bf. erklärte mit Schreiben vom 9. November 2017 gemäß den eingeholten Informationen habe die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Luxemburg nach Österreich im Jahr 2008 nach luxemburgischen Steuerrecht zu einer (fiktiven) Liquidation der SARL geführt. Der Liquidationserlös wäre nach luxemburgischen Recht (Art. 101 Luxemburgisches Einkommensteuergesetz) vom Gesellschafter (der Bf.) zu versteuern (Veranlagungspflicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht). Gem. Art. 8 DBA sei Luxemburg jedoch insoweit kein Besteuerungsrecht zugekommen. Österreich andererseits habe das gem. DBA zustehende Besteuerungsrecht mangels Erfüllung eines nationalen Besteuerungstatbestandes nicht in Anspruch genommen.

Die im Jahr 2009 gesellschaftsrechtlich beschlossene Gewinnausschüttung der SARL an die Bf. habe steuerlich eine bereits liquidierte, nicht mehr existente Körperschaft betroffen. Aus der Sicht des luxemburgischen Steuerrechts habe die Gewinnausschüttung daher lediglich die Auskehrung eines Liquidationserlöses und folglich keinen steuerlich relevanten Vorgang mehr dargestellt, sodass diese Ausschüttung - ungeachtet der DBA-rechtlichen Behandlung - bereits aufgrund des luxemburgischen Steuerrechts (innerstaatlich) keiner Besteuerung unterlegen habe. Eine Steuerbefreiung der Dividende „auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen“ iSd § 13 Abs. 2 KStG idF vor BBG 2009 habe damit nicht vorgelegen.

Das Bundesfinanzgericht wies die Bf. darauf hin, dass sich im Steuerakt nur Schreiben der KPMG vom 24. Oktober 2007, 25. November 2008 und 11. Juli 2011 sowie der Deloitte vom 12. Februar 2010 finden, die auf Advanced Tax Agreements (von der Bf. kurz ATAs genannt) vom 22. Oktober 2007, 24. November 2008 und 5. Juli 2011 hinweisen, dass diese ATAs aber nicht im Originalwortlaut vorliegen. Der Außenprüfungsbericht erwähne zusätzlich ein ATA vom 4. Dezember 2006, das auch nicht in den Akten sei. Die Bf. wurde aufgefordert, Kopien aller ATAs zu ihrer eigenen Besteuerung (der Bf.) und der Besteuerung ihrer Tochtergesellschaft (SARL) vorzulegen und anzugeben, ob darin auch die Besteuerung der Bf. in Luxemburg beurteilt worden sei.

Sie gab dazu im Schreiben vom 9. November 2017 an, ihr lägen lediglich die beiliegenden Schreiben vom 4. Dezember 2006 und 5. Juli 2011 vor. Dabei handle es sich um an die luxemburgische Finanzverwaltung gerichtete Schreiben, in welchen die geführten Gespräche protokolliert worden seien. Den vorliegenden Informationen zufolge stelle dies die in Luxemburg üblicherweise praktizierte Vorgehensweise bei Abstimmungen mit der Finanzverwaltung dar.

Zusammenfassend kann es damit als erwiesen beurteilt werden, dass die Auskehr des Liquidationsergebnisses bzw. die Verteilung des Liquidationserlöses in Luxemburg nicht mit Ertragsteuern besteuert wurde, weil sie von Luxemburg unter Art. 8 DBA subsumiert wurde.

2.4.3. Tätigkeit der SARL und Ausschüttung

Der Zweck der SARL bestand nach der Eigendefinition der Bf. als SPV (Special Purpose Vehicle) ausschließlich in der gewinnbringenden Anschaffung (Ende 2006 bis Mitte 2007) und dem Verkauf (laut Beschwerde wohl von Mai 2007 bis 2. Juli 2008) von 25% zuzüglich einer Aktie einer österreichischen AG. Die Anschaffung wurde durch die Ausgabe von Genussscheinen sowie einen Kredit finanziert. Der alleinige Geschäftszweck ergibt sich aus den Bedingungen der Vereinbarung mit den Financiers des Investments und damit im Innenverhältnis. Eine solche Beschränkung existierte allerdings nicht im Außenverhältnis oder nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften Luxemburgs. Hier war die SARL völlig frei.

Unabhängig davon, wie das von den Investoren eingesetzte Kapital nach Luxemburger Steuerrecht zu beurteilen ist, handelt es sich dabei nach österreichischem Recht um obligationenähnliche Genussrechte, die wie ein Privatdarlehen zu behandeln sind (vgl. BFG 3.12.2015, RV/1100197/2015).

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 12. Dezember 2016 wurde übereinstimmend festgestellt, dass es in Luxemburg zwar zu einer Besteuerung von Gewinnen der SARL kam, diese in Summe aber unter 15% lag, und dass die SARL in Luxemburg ausschließlich Passiveinkünfte erzielte. Aus der Detaillierung der Steuerbelastung im Schreiben der Bf. vom 5. Mai 2017 (siehe oben) ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung mit Luxemburger Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von etwa 1%.

2.4.4. Zeitpunkt der Ausschüttung und Zufluss

Anlässlich eines „Meeting of the board of Managers“ empfahlen Dr. C*** M*** und Steuerberater_Z als seit 1. Dezember 2008 alleinige Geschäftsleiter der SARL am 18. Februar 2009 in Salzburg die Ausschüttung von EUR ****. Noch am selben Tag genehmigten diese beiden Personen – nun in ihrer Eigenschaft als Vorstandsmitglieder der Bf. – den Jahresabschluss 2008 der SARL und beschlossen die empfohlene

Ausschüttung („distribution of a dividend“) an die Bf. Dieser Ausschüttungsbeschluss wurde durch die Überweisung vom 27. Februar 2009 (Valuta 2. März 2009) vollzogen.

Ausschüttungen aus einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren Luxemburger Gesellschaft sind, wenn sie wie hier nicht dem Betrieb der beteiligten Privatstiftung zuzuordnen sind, nach **Maßgabe ihrer Zuflüsse** (§ 13 Abs. 1 KStG sowie § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 19 EStG 1988) als Einkünfte zu erfassen.

Beim Alleingesellschafter bzw. beim beherrschenden Gesellschafter von (österreichischen) Kapitalgesellschaften wird der Zufluss grundsätzlich mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung unterstellt (vgl. etwa VwGH 30.11.93, 93/14/0155; Vock in Jakom, EStG, 2016, § 19 Tz 26 Stichwort „Gewinnanteile“ mit weiteren Nachweisen). Ist die Ausschüttung einer ausländischen Gesellschaft zu beurteilen, sind dabei unter Umständen auch abweichende Bestimmungen des jeweiligen **ausländischen Zivil- bzw. Gesellschaftsrecht** mit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 23.12.2015, 2012/13/0121). Das Luxemburger Recht kennt keine Vorschriften, die von der österreichischen Ausgangssituation abweichen.

Die Beurteilung entspricht damit den obigen Ausführungen und der Zufluss erfolgte mit Ende Februar 2009.

2.4.5. Keine Besteuerung der Zahlung in Luxemburg - Zusammenfassung

In der Beschwerde führte die Bf. selbst erklärend aus, aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage in Luxemburg habe der Wegzug aus Luxemburg dort in steuerlicher Sicht zu einer fiktiven Liquidation (deemed liquidation) und zur Möglichkeit, steuerlich (quellensteuerfreie) Liquidationserlöse auszuschütten geführt. Diesen Weg, der am 25. November 2008 durch die luxemburgische Steuerbehörde auch schriftlich zugesichert worden sei (vgl. Beschwerde Seite 2), nutzte die Bf. und kehrte die liquiden Mittel im Februar 2009 in Luxemburg steuerlich unbelastet aus.

Dies würde - nach dem Beschwerdebegehren – faktisch zu einer dreifachen Nichtbesteuerung des Zuflusses führen:

1. Die Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft durch die Luxemburger SARL (2007 bzw. 2008) blieb in Luxemburg aufgrund nationaler (und wohl auch gemeinschaftsrechtlicher) Bestimmungsvorschriften unbesteuert, die im Kern dem österreichischen Schachtelbeteiligungsprivileg bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechen. Es kam also für den Kernbereich der wirtschaftlichen Betätigung der SARL zu keiner der **Körperschaftsteuer** vergleichbaren Besteuerung in **Luxemburg**.
2. Auch die nachfolgende Auskehr der dabei realisierten Gewinne im Februar 2009 blieb in **Luxemburg** gänzlich steuerfrei. Aufgrund nationaler Vorschriften wurde sie nicht als laufende Ausschüttung, sondern als Verteilung im Rahmen einer (fiktiven) Liquidation (deemed liquidation) behandelt (obwohl die SARL zivilrechtlich weiter existierte). Ausgekehrte Liquidationserträge werden in Luxemburg direkt bei den Gesellschaftern

und deshalb ohne vorherigen Quellensteuerabzug versteuert. Die Bf. wies im Laufe des Verfahrens zwar mehrmals auf den unterbliebenen Quellensteuerabzug hin, nicht aber auf die Tatsache, dass Liquidationserlöse in Luxemburg im Regelfall national durchaus besteuert werden. Diese Besteuerung erfolgt als „Kapitalgewinn“ unter den „Sonstigen Einkünften“ des Gesellschafters (vgl. www.guichet.public.lu).

Nach Darstellung der Bf. im Schreiben vom 9. November 2017 kam es deshalb 2009 zu keiner nationalen Besteuerung in Luxemburg, weil die SARL zu diesem Zeitpunkt dort aufgrund der Wegverlegung des Ortes der Geschäftsleitung steuerlich nicht mehr existent gewesen sei bzw. Art. 8 DBA angewendet wurde.

3. Die dritte steuerfreie Behandlung würde nun die Besteuerung der österreichischen Alleingesellschafterin der SARL mit **Körperschaftsteuer in Österreich** betreffen. Sie ist der Kernpunkt des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens.

Wie aus der vorgelegten Luxemburger Körperschaftsteuererklärung 2008 der SARL (Wirtschaftsjahr 1. Jänner bis 1. Dezember 2008) hervorgeht, wurde die spätere Zahlung der EUR **** schon in der dortigen Bilanz zum 31. Dezember 2008 als „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ erfasst und als Rückstellung passiviert. Die Aufwandsposition wurde in der Körperschaftsteuererklärung 2008 mit dem Hinweis „Vorabauszahlung auf Liquidationserlös gem. ATA vom 22. Oktober 2007“ mit der Gesamtsumme der obigen G +V-Position von EUR **** dem Verlust laut Handelsbilanz wieder hinzugerechnet.

Beim erwähnten „ATA“ handelt es sich um ein Advanced Tax Agreement mit der Luxemburger Steuerverwaltung, wonach diese Zahlung als „partial liquidation“ der SARL behandelt werden kann.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Strittig ist ausschließlich, ob der Zufluss im Februar 2009 von annähernd EUR **** bei der Bf. unter die Befreiungsbestimmung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 fällt.

Voraussetzung dafür ist primär das Vorliegen von „ausländischen Beteiligungserträgen, die den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten vergleichbar sind,“ bzw. von „ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988“.

3.1. Ausländische Beteiligungserträge

Unstrittig ist, dass die Bf. als Privatstiftung unter das begünstigte Besteuerungsregime des § 13 KStG 1988 fällt. Sie unterliegt gem. § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 und kann damit alle Einkunftsarten haben.

Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das die Bf. innerhalb des Kalenderjahres 2009 bezogen hat (§ 7 Abs. 1 KStG 1988). Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten

Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke. Wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 (§ 7 Abs. 2 KStG 1988).

Die Vertreter der Bf. wiesen in der Verhandlung zu Recht darauf hin, dass die Subsumtion der Zuflüsse im Februar 2009 unter die jeweilige Einkunftsart und damit auch unter den Begriff „ausländische Beteiligungserträge“ nach nationalem österreichischem Recht zu erfolgen hat. Dies fordert die Bezugnahme des § 13 Abs. 2 KStG 1988 auf die Begrifflichkeiten des § 10 KStG 1988.

Die Zuflüsse im Februar 2009 führten bei der Bf. innerstaatlich zu **Einkünften aus Kapitalvermögen** (Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften fallen - nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise - unter diese Bestimmung, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und die Anteilsrechte an der ausländischen Gesellschaft mit inländischen Beteiligungen vergleichbar sind (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG16, § 27 Tz 26 unter Hinweis auf BFH, BStBl 1995 II 315; siehe auch Tz 104). Dies ist hier unstrittig der Fall, weshalb sie prinzipiell zum Einkommen der Bf. zählen.

Da damit innerstaatlich Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, scheidet der Abzug von Anschaffungskosten etc. wie er 2009 etwa bei Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG 1988 möglich war, aus.

Damit ist zu prüfen, ob die Besteuerung dieser Zuflüsse in Österreich aufgrund des 2009 gültigen Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen ist. Das ist nicht der Fall.

3.2. Doppelbesteuerungsabkommen Luxemburg

3.2.1. Allgemein

Die Zuordnung des Besteuerungsrechtes regelt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz DBA, BGBl. Nr. 54/1964 idgF).

Das DBA findet Anwendung auf natürliche und juristische Personen, die ihren Wohnsitz im Sinne des Artikels 2 in der Republik Österreich oder im Großherzogtum Luxemburg oder in beiden Vertragsstaaten haben (Art. 1 Abs. 1 DBA). Einen solchen Wohnsitz haben juristische Personen dort, wo sie auf Grund ihres **Sitzes** oder des **Ortes ihrer tatsächlichen Leitung** steuerpflichtig sind (Art. 2 Abs. 2 DBA). Hat eine juristische Person

den Sitz im einen Vertragstaat, den Ort der tatsächlichen Leitung aber im anderen, hat sie ihren Wohnsitz und damit ihre Ansässigkeit am Ort der Leitung (Art. 2 Abs. 4 DBA).

Gem. **Art. 8 DBA** hat der Wohnsitzstaat (hier Österreich) das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der **Veräußerung einer Beteiligung** an einer Kapitalgesellschaft (hier SARL in Luxemburg), außer sie sind einer Betriebsstätte im Staat der Kapitalgesellschaft zuzurechnen.

Art. 10 DBA regelt die **Dividendenbesteuerung** und teilt das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat der Gesellschafter (hier Österreich) zu. Dem Wohnsitzstaat der die Dividenden zahlenden Gesellschaft (hier Luxemburg) verbleibt ein Quellensteuerabzugsrecht von 15%.

Es wurde von der Bf. selbst vorgebracht und ist unbestritten, dass die Zahlung von Luxemburg als Liquidationserlös (deemed liquidation) behandelt und nicht unter Art. 10 DBA, sondern unter Art. 8 DBA subsumiert wurde.

In Luxemburg unterblieb in der Folge eine Besteuerung der Auskehr des Liquidationsergebnisses des SARL. Da die Verteilung des (fiktiven) Liquidationsergebnisses von Luxemburg als "Kapitalgewinn" unter die "Sonstigen Einkünfte" der Bf. subsumiert wurde, unterblieb der Quellensteuerabzug aus nationalen steuerrechtlichen Gründen.

Die **endgültige Entlastung von Ertragsteuern** in Luxemburg erfolgte in einem zweiten Schritt, da Luxemburg ohne Zweifel vom Besteuerungsrecht Österreichs für diesen Zahlungsfluss aufgrund des Art. 8 DBA ausging. Erst aufgrund dieser Vorschrift unterblieb die Vorschreibung von Körperschaftsteuer in Luxemburg.

Da Luxemburg das Besteuerungsrecht dieser (fiktiven) Liquidationsverteilung damit von vornherein Österreich zuordnete, spielte die Ermittlung dieser Einkünfte dort keine Rolle mehr. Insofern geht der Hinweis der Vertreter der Bf. in der Verhandlung, Liquidationsgewinne iSd Art. 8 DBA würden einer völligen anderen Einkünftermittlungslogik folgen und etwa zum Abzug der Anschaffungskosten führen, ins Leere.

Dabei ist zu beachten, dass das DBA zwar nicht den Begriff der Veräußerung iSd Art. 8 DBA, wohl aber den der Dividenden iSd Art. 10 DBA definiert. Gem. Art. 10 Abs. 10 DBA bedeutet „Dividenden“ Einkünfte

- aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten mit Gewinnbeteiligung sowie
- **aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt werden.**

Unstrittig ist, dass die Beteiligung an einer Luxemburger S.A.R.L. (Société à responsabilité limitée) unter die zweite Gruppierung fällt, die „sonstigen Gesellschaftsanteile“ iS der oben fett formatierten Bestimmung (vgl. auch Z 26 des OECD-Kommentars zu Art. 10

OECD-MA und *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Int StR²⁸, Z 10 Tz 97). Für solche Einkünfte entscheidet – in Abweichung von der autonomen Auslegung des DBAs durch die Abkommensstaaten – primär das Recht des Quellenstaates (hier Luxemburg) darüber, ob der Ertrag abkommensrechtlich als Dividende zu werten ist.

Die Frage, ob eine (Teil)Liquidation abkommensrechtlich als Dividende iSd Art. 10 DBA zu behandeln ist, die Österreich das Besteuerungsrecht und Luxemburg ein Quellensteuerabzugsrecht vermittelt, richtet sich hier also schon aufgrund des Art. 10 Abs. 10 DBA nach der Qualifikation in Luxemburg. Behandelt dieser Quellenstaat den Zahlungsfluss im Februar 2009 als Dividende, ist Österreich abkommensrechtlich daran gebunden. Tut Luxemburg das – wie hier – jedoch nicht, wird das DBA durch Österreich wohl autonom auszulegen sein, da eine „Negativbindung“ des Art. 10 Abs. 10 DBA allgemein abgelehnt wird (vgl. etwa *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Int StR²⁸, Z 10 Tz 146).

Niemals beeinflusst durch die Behandlung in Luxemburg wird jedenfalls die innerstaatliche Behandlung in Österreich (vgl. *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art. 10 Rz 100 ff und Art. 13 Rz 27 mit vielen weiteren Nachweisen sowie *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, München/Wien 2004, Art. 10 MA Rz 92 ff).

Damit ist der Zufluss in Österreich nach den nationalen Vorschriften als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Da hier in Luxemburg ohne Zweifel ein Quellensteuerabzug unterblieb, macht es dabei insofern auch keinen Unterschied, ob Österreich die daraus resultierenden Einkünfte unter Art. 8 oder 10 DBA subsumiert, wozu es in autonomer Auslegung des DBA immer dann berechtigt sein wird, wenn Luxemburg die Einkünfte nicht unter Art. 10 DBA einreicht.

Daran vermag auch das Vorbringen der Bf. in der Beschwerde bzw. im Schreiben vom 9. November 2017 nichts zu ändern, Art. 10 DBA wäre auf Zuflüsse im Februar 2009 überhaupt nicht anwendbar, da die SARL im Februar 2009 schon als österreichische Gesellschaft gegolten habe.

Hier ist die Besteuerung der österreichischen Mutter (Bf.) der Luxemburger Tochtergesellschaft (SARL) zu beurteilen. Die Frage der Luxemburger Besteuerung des Zahlungsflusses bei der Mutter im Falle der Liquidation der Tochter hängt deshalb nicht von der (steuerlichen) Existenz bzw. Ansässigkeit der Tochtergesellschaft ab, sondern allein von der Steuerpflicht der Mutter.

3.2.2. Anwendung des DBAs auf die Zuflüsse im Februar 2009

Zur Anwendbarkeit des DBA darf angemerkt werden, dass es dabei auch auf den Tatbestand ankommt, unter den ein DBA einen Sachverhalt subsumiert.

So folgt die abkommensrechtliche Zuteilung von **Dividenden iSd Art. 10 DBA** dem Zuflussprinzip, bei dem es insofern auf den Zahlungsfluss ankäme. Anders

verhält es sich allerdings bei **Veräußerungsgewinnen iSd Art. 8 DBA**. Hier ist dem Kausalitätsprinzip zu folgen, weshalb es nicht auf den Zeitpunkt des Zahlungsflusses ankommt, sondern darauf, wann die realisierten stillen Reserven erwirtschaftet worden sind. Der Zuflusszeitpunkt tritt hier in den Hintergrund und die Zuordnung des Beteiligungsveräußerungsergebnisses zu den einzelnen Staaten hat für den Zeitpunkt zu erfolgen, in dem die Veräußerungshandlung gesetzt wird (vgl. *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Einleitung Rz 55 mit weiteren Nachweisen).

Hier wurde die Liquidationsbesteuerung am **1. Dezember 2008** durch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ausgelöst. Dies kommt nach Luxemburger Recht einem Liquidationsbeschluss gleich, der noch diesem Staat zuzurechnen ist. Da die Zahlung abkommensrechtlich aus Luxemburger Sicht als Beteiligungsveräußerung gewertet wurde, kommt es für die Beurteilung des Besteuerungsrechtes nicht auf den Zufluss, sondern auf den **Liquidationsbeschluss** an. Das war die letzte Handlung, die der SARL mit Wohnsitz in Luxemburg zurechenbar ist. Zu diesem Zeitpunkt hatte diese auch den Ort ihrer Geschäftsleitung noch in Luxemburg.

Aus diesem Grund bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass Luxemburg Art. 8 DBA – als Ausfluss des Liquidationsbeschlusses – konsequent auch auf den Zahlungsfluss im Februar 2009 anwendete und das Besteuerungsrecht Österreich zuordnete.

Die Steuerfreistellung in Luxemburg erfolgte aufgrund des DBAs unabhängig davon, wie der Zufluss in Österreich zu beurteilen ist und unter welche Einkunftsart dieser hier national zu subsumieren ist.

3.3. Steuerbefreiung für ausländische Beteiligungserträge

Nachdem das Besteuerungsrecht Österreich zusteht, stellt sich die Frage, ob die Zahlungen in Österreich innerstaatlich aus anderen Gründen von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Unstrittig ist, dass die Besteuerung der Bf. nach Maßgabe des § 13 KStG 1988 zu erfolgen hat. § 13 Abs. 2 KStG 1988 wurde durch das BBG 2009 verändert und lautete bis dahin (aF):

„Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen, wenn sie den in § 10 Abs. 1 genannten vergleichbar sind und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt, befreit.“

Seit dem BBG 2009 (BGBl. I Nr. 52/2009 vom 17. Juni 2009) lautet diese Bestimmung (nF):

„Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4, 5 oder 7 vorliegt. § 10 Abs. 6 ist sinngemäß anzuwenden.“

3.3.1. Inkrafttreten

Zum Inkrafttreten der durch das BBG 2009 normierten Änderungen finden sich in § 26c Z 16 KStG 1988 nur die folgenden Bestimmungen:

„In der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009

- a) ist § 9 Abs. 6 Z 6 erstmals auf Sachverhalte nach dem 30. Juni 2009 anzuwenden;*
- b) sind § 10 und § 21 Abs. 1 Z 1 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden;*
- c) ist § 12 Abs. 1 Z 5 erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2009 getätigt werden;*
- d) ist § 13 Abs. 5 Z 2 auf alle offenen Verfahren anzuwenden.“*

Für § 13 Abs. 2 KStG 1988 nF fehlt damit eine explizite Inkrafttretensbestimmung. Wie schon von der Bf. vorgebracht, trat die Norm deshalb gem. Art 49 Abs. 1 B-VG iVm § 11 BGG mit dem Tag in Kraft, der dem Tag der Veröffentlichung im BGBl. folgte, das war der 18. Juni 2009.

Mairinger/Twardosz stellen in ÖStZ 2007, 16 ff und 49 ff überzeugend und überblicksartig dar, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Beurteilung eines Abgabeananspruches die materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden sind, die im Zeitpunkt der **Entstehung dieses Abgabeanpruchs** in Kraft standen (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0652; 31.7.2002, 98/13/0223; 16.12.2003, 2000/15/0101; vgl. zusammenfassend auch ohne Kritik *Kofler*, GES 2014, 182 ff). Bei der veranlagten Körperschaftsteuer ist das gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, hier also der 31. Dezember 2009. Nur für Steuerabzugsbeträge entsteht der Abgabeananspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3 leg.cit.). Da dieser Grundsatz auch vom VfGH nicht in Frage gestellt, sondern ausdrücklich bestätigt wurde (vgl. etwa VfGH 13.3.2003, G 334/02), sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund davon abzugehen.

Damit steht nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte fest, dass auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt § 13 Abs. 2 KStG 1988 in der nF anzuwenden ist.

Die Bf. bestreitet dies und beruft sich auf mehrere Literaturstellen, die davon ausgehen, dass § 13 Abs. 2 nF erst auf Zuflüsse ab dem 18. Juni 2009 anzuwenden ist (*Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG²⁰¹¹, § 13 Rz 133; *Stangl* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988, § 13 Rz 20; *Marschner*, ZfS 2009, 51, sowie *Marschner*, SWK 2009 S 541; *Lechner*, PSR 2010, 76 und *Lechner* in *Gedenkschrift Quantschnigg*²⁰¹⁰,

211). Diese Stellen überzeugen nicht, weil sie die oben zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausblenden. *Schuchter* und *Lechner*, auf den sich wiederum *Stangl* beruft, verweisen auf *Marschner*, der im Kern nur auf das Zufluss-Abfluss-System verweist, den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs aber unberücksichtigt ließ. Zwar geht auch *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rz II/307 nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs ein, er will aber die nF sogar auf alle offenen Veranlagungen anwenden. *Moshammer* scheint hier zwar einen Interpretationsspielraum zu orten, begründet ihn im Hinblick auf die Judikatur aber auch nicht weiter (*Moshammer* in RdW 2010, 548).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts würde eine solche Interpretation bzw. der von der Bf. vorgeschlagene Analogieschluss die Rechtsprechung ignorieren. So beurteilte der VfGH mit dem Erkenntnis VfGH 13.3.2003, G 334/02 einen Sachverhalt, der sich lange vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 1996 (Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl. 797/1996) ereignet hatte und der damit eine (echte) Rückwirkung entfaltete:

- Obwohl auch diesem Gesetz eine ausdrückliche Inkrafttretensbestimmung fehlte und obwohl dieses sogar erst am 30. Dezember 1996 verlautbart worden war, hatte der VfGH in einem **ersten Schritt** keinerlei Bedenken, dass die mit diesem erfolgte Änderung des § 12 Abs. 3 EStG 1988 bereits am 31. Dezember 1996 in Kraft getreten und für die (komplette) Veranlagung 1996 anzuwenden war. Für das Höchstgericht stand dabei die Tatsache, dass die Veräußerung, die zur Aufdeckung der stillen Reserven geführt hatte, schon lange vor dem Inkrafttreten erfolgt war, und damit die Tatsache der Rückwirkung der Norm außer Zweifel. Dies widerspricht der Ansicht der Bf., eine Rückwirkung müsste nach allgemeinen Grundsätzen ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sein, selbst unter der Berücksichtigung, dass es sich dort um eine reine Bilanzierungsvorschrift gehandelt haben mag.
- Der VfGH beurteilte die (echte) Rückwirkung erst im Anschluss daran und damit in einem **zweiten Schritt**. Erst auf dieser Stufe ortete das Höchstgericht die Verfassungswidrigkeit und hob die Bestimmung auf.

Wäre eine Verhinderung der Rückwirkung im Interpretationsweg möglich gewesen, hätte das eine Aufhebung entbehrlich gemacht.

Das Bundesfinanzgericht vermag keinen Widerspruch zwischen dieser Rechtsprechung und den von der Bf. ins Treffen geführten Ausführungen *Stolls* (*Stoll*, BAO-Kommentar, 62) etc. zu erkennen. Auch diese unterstreichen die Tatsache, dass der Abgabeanpruch bei der Körperschaftsteuer (mit Ausnahme von Abzugssteuern wie der KEST) erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres verwirklicht wird, weisen aber ganz allgemein daraufhin, dass dies nicht isoliert gesehen werden darf, sondern in Verbindung mit dem verfassungsgesetzlichen Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) zu lesen ist. Nur so wird erreicht, dass alle steuerrechtsbedeutsamen Ereignisse, Gegebenheiten und Verhältnisse, wie sie – hier – in einem bestimmten Zeitraum bestanden, nach gleichen rechtlichen Maßstäben erfasst und besteuert werden (Seite 58f). Davon gibt es nur die Ausnahme, dass die Erhebung der Körperschaftsteuer im Abzugswege zu erfolgen hat.

Was der Hinweis auf die Besteuerung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip betrifft, kann dies nichts an der Entstehung des Abgabenanspruches zum Jahresende ändern. So erklärte der VwGH auch die mit **18. Mai 1990** kundgemachte Liebhabereiverordnung, (BGBl. Nr. 322/1990) für das **gesamte Kalenderjahr 1990** für wirksam, nachdem der Verfassungsgerichtshof (VfGH 12.12.1991, V 53/91) deren in Art. II enthaltene Inkrafttretensbestimmung als verfassungswidrig aufgehoben hatte (VwGH 17.8.1994, 93/15/0236), obwohl auch die **Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Prinzipien des § 19 EStG 1988** folgt.

Damit war die nF schon für den gesamten Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Das führt zur Steuerpflicht der strittigen Zahlung unter Anrechnung der Luxemburger Steuern (siehe unten).

3.3.2. Verfassungswidrigkeitsbedenken

Zu prüfen bleibt damit, ob gegen die Anwendung der nF verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

Strittig ist hier die Frage der Steuerfreiheit einer Ausschüttung, die am 27. Februar 2009 und damit ca. **3 ½ Monate** vor Inkrafttreten der nF und etwa **zehn Tage** vor Versendung des Ministerialentwurfs beschlossen wurde, mit dem dieses Vorhaben erstmals öffentlich kommuniziert wurde (ME 34 d.B. XXIV GP versendet am 9. März 2009). Dass die Bf. diesen Entwurf schon gekannt haben könnte, wurde vom FA weder behauptet noch bewiesen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ist zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet (Art. 89 Abs. 1 iVm 135 Abs. 4 B-VG). Dies ist unabhängig von der bloßen Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit solcher Normen. Selbst wenn sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein Gesetz (später) als zutreffend erweisen, scheidet das Gesetz erst nach seiner Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof (gegebenenfalls unter Setzung einer Frist nach Art 140 Abs. 7 B-VG) aus dem Rechtsbestand aus und ist bis dahin anzuwenden (vgl. etwa VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110).

Hat das BFG gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so kann es deshalb nur einen Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof stellen, wozu es auch verpflichtet ist (Art. 89 Abs. 2 iVm 135 Abs. 4 B-VG). Diese Verpflichtung tritt nicht bereits bei abstrakter Betrachtung der Norm ein, sondern erst dann, wenn die Anwendung der Norm auf den konkreten Fall geboten ist und dabei verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

Das ist hier nicht der Fall:

Wie von der Bf. richtig vorgebracht, hat der Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsspielraum. Dabei muss er aber dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten

Gleichheitssatz und dem damit verbundenen **Vertrauensschutz** Beachtung schenken. Wie vom VfGH festgestellt (VfGH 13.3.2003, G 334/02 mit vielen weiteren Nachweisen) und von der Bf. richtig aufgezeigt, führen gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern (echte Rückwirkung), dann zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn

- die Normunterworfenen durch einen Eingriff von **erheblichem Gewicht**
- in einem **berechtigten Vertrauen** auf die Rechtslage enttäuscht werden und
- **nicht besondere Umstände** vorliegen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen – verlangen.

Selbst rückwirkende **Verschlechterungen** der Rechtslage können also im Einzelfall ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein. Der VfGH sprach etwa aus, dass die Erwartung der Steuerfreiheit von Einkünften keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (VfGH 19.6.1996, B 2756/94).

Die Enttäuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung kann aber auch – selbst ohne Rückwirkung - sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sein (vgl. *Kofler*, GES 2014, 182 ff unter Hinweis auf VfGH 12.3.2004, B 181/03). Dies hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab.

Hier geht es um eine Novellierung des § 13 Abs. 2 KStG 1988, die für Privatstiftungen Vor- und Nachteile mit sich brachte (siehe auch unten zur Zwischenbesteuerung). Zum Vergleich dieser beiden Rechtslagen soll der als erwiesen angenommene Sachverhalt sowohl unter die Rechtslage nach der aF wie auch die nach der nF subsumiert werden.

3.4. Vorliegen von Beteiligungserträgen iSd § 13 Abs. 2 KStG 1988

Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Zuflüsse als „ausländische Beteiligungserträge“ gelten. Nach der aF mussten diese mit den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten Beteiligungserträgen *vergleichbar* sein, nach der nF muss es sich um Beteiligungserträge *im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988* handeln.

Zu Recht wiesen die Vertreter der Bf. in der Verhandlung darauf hin, dass dies nach nationalem österreichischem Recht zu beurteilen ist und dass keine Zweifel bestehen, dass dies hier der Fall ist.

Beteiligungserträge sind gem. § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

Unstrittig ist hier, dass die Luxemburger Tochtergesellschaft als S.a.r.l. mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (vgl. auch *Steiner*, ÖStZ 2007, 204 ff).

Zu prüfen bleibt damit, ob Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung vorliegen. Dabei handelt es sich zwar um einen sehr weit gefassten Begriff, zu unterscheiden ist dieser aber von Gewinnen aus der Aufgabe oder Veräußerung des Kapitalstammrechts wie etwa **Veräußerungsgewinnen, Veräußerungsverlusten und sonstige Wertänderungen**, wobei diesen der Untergang (Liquidation oder Insolvenz) gleichgestellt wird (§ 10 Abs. 3 KStG 1988; siehe dazu auch *Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁷, § 10 Tz 145 ff).

Voraussetzung für einen solchen Untergang und damit die Erfassung als „Veräußerung“ ist innerstaatlich, dass das Vermögen der Tochtergesellschaft verwertet oder veräußert sowie deren Geschäftsbetrieb beendet wurde. Kam es nicht zum zivilrechtlichen Untergang der Körperschaft, handelt es sich bei Geldflüssen aus diesem Gebilde nicht um Liquidationserträge, sondern um laufende Ausschüttungen und damit Gewinnanteile. Die Rückzahlung aufgrund einer Kapitalherabsetzung, bei der sowohl der Umfang des Geschäftsbetriebes als auch die Beteiligungsverhältnisse keine Änderung erfuhren, diesen Tatbestand nicht (vgl. VwGH 23.4.2001, 98/14/0073) und war auch nicht als Teilliquidation zu beurteilen (vgl. etwa VwGH 19.2.2002, 96/14/0050).

Hier ist unstrittig, dass die SARL zivilrechtlich solange weiterexistierte, bis sie aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 1. Oktober 2010 mit der österreichischen Tochter-GmbH der Bf. verschmolzen wurde (siehe oben). Es erfolgte weder ein Veräußerung noch eine Liquidation und auch eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 kann aufgrund der Aktenlage ausgeschlossen werden.

Die Zahlungsflüsse von der SARL an die Bf. im Februar 2009 sind deshalb innerstaatlich ohne Zweifel sowohl nach der alten wie auch nach der neuen Rechtslage als „ausländische Beteiligungserträge, die den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten vergleichbar sind,“ bzw. als „ausländische Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988“ zu qualifizieren.

3.5. Fiktive Rechtsfolgen bei Anwendung der alten Fassung

Nach der aF des § 13 Abs. 2 KStG 1988 war die Steuerbefreiung für die in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten vergleichbaren ausländischen Beteiligungserträge dann ausgeschlossen, wenn für sie eine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgte.

Wie von der Bf. zutreffend ausgeführt, kam die Befreiung nach der aF aber dann zum Tragen, wenn an der ausländischen Quelle schon auf Basis des nationalen ausländischen Steuerrechts keine (oder nur eingeschränkt) Steuern erhoben wurden. Das kann allerdings nur dann gelten, wenn die dortige nationalen Vorschriften nicht nur einen Quellensteuerabzug verhinderten, sondern jegliche Besteuerung.

Wesentlich ist, dass die Frage der Steuerentlastung im Ausland (hier in Luxemburg) aus Sicht dieses Quellenstaates zu beurteilen ist. Erfolgte die Entlastung ausschließlich

aufgrund nationaler Vorschriften, stand die Befreiung zu. Stützte sich diese aber (auch) auf das Doppelbesteuerungsabkommen, führte das zur Steuerpflicht. Dies leuchtet schon daraus hervor, dass mit dieser Regelung verhindert werden sollte, dass es im Hinblick auf die Staaten, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat, zu einer doppelten Nichtbesteuerung von ausländischen Beteiligungserträgen kam (vgl. dazu *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Tz 140 ff mit vielen weiteren Nachweisen).

Aus diesem Grund sind in die Prüfung der Steuerentlastung und damit die Betrachtung des nationalen Rechts nicht nur die immer wieder erwähnte Erhebungsform „Quellensteuer“, sondern auch die allgemeine Erhebung von Körperschaftsteuer (des Gesellschafters) mit einzubeziehen. Die Entlastung von Quellensteuer macht deshalb die Prüfung notwendig, ob der ausländische Staat solche Zahlungsflüsse national generell von der Besteuerung ausnimmt oder ob er die Besteuerung auf die allgemeine Veranlagung verlagert. Letzteres ist hier der Fall.

In Luxemburg wurden 2008 und 2009 als Teilliquidationserlöse behandelte Zahlungen zwar keiner Quellensteuer unterzogen, auf die in diesem Verfahren immer wieder repliziert wurde, sie wurden aber beim Gesellschafter **national nicht steuerfrei** gestellt, sondern der allgemeinen Besteuerung im Wege der Veranlagung unterzogen.

Dass diese Zuflüsse in Luxemburg im hier zu entscheidenden Fall bei der Bf. unbesteuert blieben, ergibt sich nicht aus nationalen luxemburger Vorschriften, sondern ausschließlich aus Art. 8 DBA, der das Besteuerungsrecht an Beteiligungsveräußerungen Österreich zuweist. Damit ist der Tatbestand der „Steuerentlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens“ erfüllt.

Da § 13 Abs. 2 KStG 1988 (aF) nicht zwischen Entlastungen aufgrund des Art. 8 und 10 DBA unterscheidet, macht es keinen Unterschied, auf welchen DBA-Artikel Luxemburg diese Entlastung stützte.

- Damit wären auch nach der aF die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit in Österreich und die Steuerfreistellung der Zuflüsse in Österreich nicht gegeben. Die Zahlung der EUR **** wäre der österreichischen Körperschaftsteuer zu unterziehen und da die Anrechnung einer ausländischen Körperschaftsteuer nicht vorgesehen, in diesem geringen Umfang sogar doppelt zu besteuern. Dies würde der Bf. Nachteile bereiten, hätte zu der Körperschaftsteuer geführt, die vom FA bisher festgesetzt wurde, und wäre unter Umständen sogar gemeinschaftsrechtlich bedenklich gewesen (vgl. *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 13 Anm 97 mit Nachweisen).

[...]

- An einer solchen Besteuerung hätte auch die von verschiedenen Literaturstellen (vgl. etwa *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 13 Tz 140 ff oder *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 13 Anm 92 mit vielen weiteren Nachweisen) immer wieder als Alternative erwähnte Nutzung einer Holdingkonstruktion nichts geändert (Zwischenschaltung einer österreichischen Kapitalgesellschaft zwischen die luxemburger SARL und die Privatstiftung). Auch in diesem Fall wären die

Zahlungsflüsse aufgrund der Abschirmwirkung des § 10 Abs. 4 KStG 1988 (Niedrigbesteuerung und Passivgesellschaft - siehe unten) bei der Zwischenholding der österreichischen Körperschaftsteuer zu unterziehen gewesen. Allerdings wäre es hier (über Antrag) zur gleichen Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer gekommen, wie sie nach der nF möglich ist.

3.6. Rechtsfolgen der Anwendung der neuen Fassung

Nach der hier relevanten nF des § 13 Abs. 2 KStG 1988 sind „eigennützige“ Privatstiftungen mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988 vorliegt. In diesen Fällen ist § 10 Abs. 6 anzuwenden.

Damit sind Beteiligungserträge gem. § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 aus internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 von der österreichischen Körperschaftsteuer befreit, sofern kein Missbrauchsverdacht gem. § 10 Abs. 4 KStG 1988 besteht.

3.6.1. Details

Die Definition „internationale Schachtelbeteiligung“ iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 gilt auch für Privatstiftungen, obwohl diese keine Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind. Dies leuchtet schon daraus hervor, dass der Gesetzgeber mit der nF eine Anpassung der Stiftungsbesteuerung an § 10 KStG 1988 und dabei die Anwendbarkeit der Antimissbrauchsbestimmungen der Abs. 4 und 5 anstrebte (vgl. RV 113 d.B. XXIV. GP 70 und *Schuchter* in *Bergmann/Bieber*, KStG - Update-Kommentar, § 13 Tz 19 mit weiteren Literaturstellen).

§ 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 befreit ausländische Beteiligungserträge ab einem Mindestbeteiligungsausmaß von 10% sowie einer Mindestbeholdedauer von einem Jahr, was hier zutreffen würde.

Von der Befreiung ausgeschlossen sind aber die Anwendungsfälle des § 10 Abs. 4 KStG 1988, was zur Anwendung des § 10 Abs. 6 KStG 1988 führt. Zum Wegfall der Steuerbefreiung kommt es, wenn Gründe vorliegen, für die der Bundesminister für Finanzen dies durch Verordnung zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere angenommen werden, wenn

1. der **Unternehmensschwerpunkt** der ausländischen Körperschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der **Veräußerung von Beteiligungen** zu erzielen, und

2. das Einkommen der ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer **vergleichbaren ausländischen Steuer** unterliegt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen normiert das Gesetz in diesem Punkt eine unmittelbare Auswirkung der wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnisse der Tochtergesellschaft im Ausland auf die Steuerpflicht in Österreich. Nur dann, wenn die Tochtergesellschaft nicht nur „Passiveinkünfte“ erzielt und die Erträge der SARL in Luxemburg in einem mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Ausmaß besteuert wurden, kann die Steuerfreiheit in Österreich gegeben sein.

Dies beinhaltet die Antwort auf die von der Bf. in der Beschwerde aufgeworfene Frage, welche Bedeutung die Besteuerung der SARL (Tochter in Luxemburg) für die Besteuerung einer Gewinnausschüttung an die Bf. (Mutter) haben soll. Im Besteuerungsregime des § 13 Abs. 2 KStG 1988 nF wirkt sich das Besteuerungsniveau der ausländischen Tochter auf die Steuerpflicht der inländischen Mutter aus. Maßgebend dafür ist die tatsächliche Besteuerung der Tochter im Ausland und nicht, ob diese auf eine missbräuchliche Gestaltung zurückzuführen ist. Insofern verkannte das FA die Rechtslage im Außenprüfungsbericht.

Zu diesen Kriterien erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (BGBl. II Nr. 295/2004; kurz SchachtelbeteiligungsVO). Diese definiert die gesetzlichen Parameter zwar noch näher, ändert aber nichts an der hier unstrittigen Beurteilung, dass ein Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft, der fast ausschließlich in der Veräußerung österreichischer Aktien bestand, die bei direkter Veräußerung durch eine inländische Mutter hier steuerpflichtig gewesen wären, als schädlich einzustufen sein wird.

Im Ergebnis führen Gewinnausschüttungen durch die ausländische Tochterkörperschaft (hier die SARL) bei der Mutterkörperschaft in Österreich (hier der Privatstiftung) dann zu **steuerpflichtigen** Einkünften, wenn für die durch die Tochterkörperschaft durchgeführten Beteiligungsveräußerungen bei **hypothetisch direkter Veräußerung durch die inländische Mutterkörperschaft Steuerpflicht bestünde** (vgl. *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷, § 10 Tz 277 unter Hinweis auf *Kirchmayr/Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 289 etc.).

Das ist hier der Fall, weil die oben dargestellten Gründe gemeinsam vorliegen:

- Die ausländische Tochter veräußerte eine Beteiligung (für die eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 erfüllen würde; § 2 Z 3 lit. c SchachtelbeteiligungsVO), dies stellte unstrittig ihren einzigen Unternehmensschwerpunkt dar und
- die Körperschaftsteuerbelastung der Tochter betrug in Luxemburg unter 15% (§ 3 Z 3 SchachtelbeteiligungsVO).

Damit war die Steuerfreiheit dieser im Februar 2009 zugeflossenen Einkünfte aus Kapitalvermögen zu verweigern.

3.6.2. Anrechenbare ausländische Steuer und Berechnung

Zur Abfederung einer steuerlichen Doppelbelastung sieht § 10 Abs. 6 KStG 1988 für diesen Fall über **Antrag** hinsichtlich von Gewinnanteilen eine **Entlastung** von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer vor. Die als **Vorbelastung der Ausschüttung** anzusehende ausländische Steuer kann dabei auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden, die auf die **aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile** jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte allerdings den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung vorweg hinzuzurechnen.

Unstrittig ist nach dem aktuellen Verfahrensstand, dass neben der Luxemburger Körperschaftsteuer auch die dortige Gewerbesteuer anrechenbar ist. Konkret geht es um insgesamt EUR **** (siehe im Detail Punkt 1.1). So stellt § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (BGBl. II Nr. 295/2004) klar, dass jene Steuern angerechnet werden, die nach § 3 Z 2 dieser VO angesetzt worden sind. Das sind alle auf das Einkommen entfallenden ausländischen Steuern inkl. solcher, die das Einkommen mittelbar belasten.

Die Gewerbesteuer wurde in Luxemburg – nach den vorliegenden Steuerbescheiden - von derselben Bemessungsgrundlage errechnet wie die Körperschaftsteuer. Die beiden Grundlagen unterscheiden sich nur in einem Punkt: Bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wird vor Anwendung des Steuersatzes ein jährlicher Freibetrag von EUR 17.500,00 zur Anwendung gebracht. Es steht außer Zweifel, dass die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in Luxemburg entrichtet wurden.

Die folgenden Argumente sprechen damit für die Anrechnung der Luxemburger Gewerbesteuer:

- Schon die Verwaltungsübung geht im Allgemeinen davon aus, dass für den Steuerbelastungsvergleich nicht nur die Körperschaftsteuer selbst, sondern auch mittelbare Steuern (sämtliche Steuern, die auf der Ausschüttung lasten) einzubeziehen sind. Nicht darunter fallen zwar Umsatz-, Vermögens-, Verkehrs-, Objekt- und Registersteuern, bei der Einordnung als vergleichbare Steuer ist dabei aber auch auf die Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen abzustellen. Hat eine Steuer eine im Wesentlichen idente Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer, ist diese Steuer in den Belastungsvergleich einzubeziehen (vgl. KStR 2013 Rz 1239). Das trifft auf die Luxemburger Gewerbesteuer zu.

Die gem. § 10 Abs. 6 KStG 1988 anzurechnende ausländische Steuer ist exakt die, die in den Steuerbelastungsvergleich einzubeziehen ist (vgl. KStR 2013 Rz 1244).

- Diese Ansicht stößt auf keine Kritik in der Literatur, die auch auf die Zielsetzung der Anrechnung hinweist. Es soll eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer unter gleichzeitiger Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Ausschüttungen hergestellt werden. Die effektive Inlandssteuerbelastung stellt solcherart einen „Ausgleichssatz“ dar, der die Differenz zwischen der ausländischen Vorbelastung und dem österreichischen Regeltarif von 25 % bildet und in der Folge - abgesehen von Thesaurierungseffekten - den Vorteil der Funktionsverlagerung in das niedrig besteuerte Ausland egalisieren soll. Die Kommentatoren weisen diesbezüglich auch auf § 4 der VO BGBl. II Nr. 295/2004 hin (z.B. *Kirchmayr/Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz 314 mit vielen weiteren Nachweisen).

Somit steht es außer Zweifel, dass auch die Luxemburger Gewerbesteuer, die von derselben Bemessungsgrundlage errechnet wird, wie die dortige Körperschaftsteuer, auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen ist. Vor der Anrechnung erhöhen diese Steuern allerdings kraft Gesetzes die österreichische Besteuerungsbasis.

Daraus ergibt sich die hier relevante Steuerberechnung nach der nF wie folgt:

[...]

3.7. Keine Zwischensteuer

Die strittigen Ausschüttungen sind nicht in das Zwischenbesteuerungsregime mit einzubeziehen. Sowohl vor wie auch nach dem BBG 2009 sah § 13 Abs. 3 KStG 1988 dies nur für das Substanzergebnis von Beteiligungsveräußerungen vor (§ 31 EStG 1988), nicht aber für bloße Beteiligungserträge aus GmbH („Ausschüttungen“). Die Rechtslage ist eindeutig und stößt auf keine verfassungs- oder gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.

2009 betrug die schedulenartige „Zwischenbesteuerung“ nur 12,5% und fiel dann nicht an bzw. wurde rückerstattet, wenn und insofern KEST-belastete Zuwendungen an die Begünstigten erfolgten. Damit unterschied sie sich gravierend von der „finalen Körperschaftsteuer“, die zu einer endgültigen Körperschaftsteuerbelastung führte.

Das fußt auf dem Prinzip dieser mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000; kurz BBG 2001) implementierten Sonderbesteuerungsform, die damit begründet wurde, dass das österreichische Stiftungsrecht dadurch gekennzeichnet ist, das trotz Geltung des Trennungsprinzips **die Gesamtsteuerbelastung von Privatstiftung und den Begünstigten jener der Steuerbelastung einer natürlichen Person gleichkommt** (vgl. auch RV 1132 d.B. XVIII. GP 17). Die Körperschaftsteuerbelastung für die allgemeinen Betätigungen einer Privatstiftung (betriebliche Einkünfte, Vermietung, einzelne Kapitaleinkünfte und sonstige Einkünfte) sollten sich deshalb an der Besteuerung von (österreichischen) Kapitalgesellschaften (34% KSt) orientieren und damit zusammen mit der Zuwendungsbesteuerung (25% KEST) in etwa dem damaligen Spitzeneinkommenssatz entsprechen.

Halbsatz- und endbesteuerte Einkünfte natürlicher Personen wurden ursprünglich bei der Privatstiftung steuerfrei gestellt. Dazu zählten neben den meisten allgemeinen Kapitaleinkünften auch die Beteiligungserträge iSd § 10 KStG 1988. Mit dem BBG 2001 sollte in der Folge der dadurch entstandene Liquiditäts- und Zinsenvorteil zumindest teilweise beseitigt werden (vgl. RV 311 d.B. XXI GP 175), ohne eine Doppelbesteuerung (mit Körperschaftsteuer) einzuführen.

Aus diesem Besteuerungsregime leuchtet das Ziel des Gesetzgebers hervor, von Privatstiftungen via Kapitalgesellschaften erzielte Einkünfte in der Gesamtschau in etwa mit dem für natürliche Personen geltenden Steuersatz zu belasten und die Einkünfte deshalb zwar keiner doppelten Körperschaftsteuerbelastung zu unterziehen, sie aber in Summe auch nicht völlig steuerfrei zu stellen oder auf das bloße KEST-Niveau zu reduzieren.

Hätte die Bf. als österreichische Privatstiftung nicht in eine Luxemburger S.A.R.L. investiert, sondern in eine dieser vergleichbare österreichische GmbH und hätte diese GmbH die Anteile an einer österreichischen AG angeschafft und wieder verkauft, so wäre der Veräußerungsgewinn bei der österreichischen GmbH der Körperschaftsteuer unterzogen worden. Damit wäre eine Ausschüttung dieser GmbH zwar bei der Privatstiftung gem. § 10 KStG 1988 steuerfrei gewesen, sie wäre aber schon zuvor (einmal) mit österreichischer Körperschaftsteuer belastet gewesen.

Das spricht – neben dem Gesetzeswortlaut – gegen die Miteinbeziehung in der Zwischenbesteuerungsregime, die im Ergebnis eine Steuerfreistellung von dieser Körperschaftsteuer bewirken würde.

3.8. Zusammenfassender Vergleich aF und nF

Vergleicht man nun die nF mit der aF, wird sichtbar, dass die Novellierung zumindest für die Bf. nur Vorteile mit sich brachte, ermöglicht sie doch die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Die Anwendung der nF stößt damit weder auf verfassungsrechtliche noch unionsrechtliche Bedenken.

Das gilt auch für den Ausschluss der Anwendung der Zwischenbesteuerung, der keine berücksichtigungswürdigen Nachteile für Auslandsinvestitionen mit sich bringt.

3.9. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Strittig ist einzig und allein, ob auf Zuflüsse im Februar 2009 die Bestimmung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor (aF) oder nach (nF) dem BBG 2009 anzuwenden ist. Unbestritten blieb von vornherein,

- dass auf Zuflüsse ab 18. Juni 2009 (Tag nach der Verlautbarung des BGBl. I Nr. 52/2009) die neue Rechtslage anzuwenden ist und
- dass die Steuerfreiheit nach der nF nicht zusteht und damit der Zufluss in Österreich zu besteuern und darauf die Luxemburger Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer anzurechnen wären.

Damit reduziert sich die vom Verwaltungsgerichtshof möglicherweise abstrakt und mit Auswirkung auf andere Rechtsanwender zu klärende Frage darauf, welche Rechtslage auf Zuflüsse zwischen 1. Jänner und 17. Juni 2009 anzuwenden ist.

Grundsätzlich wurde diese hier alles entscheidende Rechtsfrage vom Höchstgericht bereits in ständiger Rechtsprechung geklärt. Es sprach wiederholt aus, dass dafür die Rechtslage relevant ist, die im **Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches** in Kraft stand (vgl. etwa VwGH 15.3.2001, 2000/16/0652; 31.7.2002, 98/13/0223; 16.12.2003, 2000/15/0101). Das war hier ohne Zweifel die seit 18. Juni 2009 in Kraft befindliche nF.

Die Beschwerde betrifft einen Zeitraum (1. Jänner bis 17. Juni 2009) sowie eine Konstellation (Dividende einer Privatstiftung aus dem Ausland), die infolge des Zeitablaufs darauf schließen lassen, dass davon nur mehr ein sehr kleiner, sich stetig verringernder Kreis potentiell davon betroffener Personen betroffen sein kann.

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. etwa VwGH 21.11.2017, Ro 2015/16/0025; 29.8.2017, Ro 2016/17/0014; 11.10.2016, Ro 2016/01/0007). Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033; 29.5.2017, Ro 2015/02/0019). Das ist hier nicht der Fall.

Damit fehlt dieser Rechtsfrage – soweit sie vom VwGH noch nicht abschließend geklärt sein sollte – auch ihre grundsätzliche Bedeutung für andere Rechtsunterworfenen und die Zukunft. Dem Bundesfinanzgericht war es deshalb verwehrt, eine Revision für zulässig zu erklären.

Salzburg-Aigen, am 1. Februar 2018

