



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Lenz Bereuter Gehrler Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6850 Dornbirn, Eisengasse 34, vom 9. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. Juli 2008 betreffend Abweisung eines Antrags auf Rückerstattung von Kapitalertragsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine in Liechtenstein ansässige Aktiengesellschaft. Sie ist zu 100% an der WP mit Sitz in D. beteiligt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom Dezember 2007 beschloss die WP eine Ausschüttung an die Berufungswerberin in Höhe von 10.000 €. Von diesem Ausschüttungsbetrag wurde unter Inanspruchnahme der Doppelbesteuerungs-Entlastungsverordnung BGB. III 2005/92 eine Quellensteuer von 15% (anstelle der im Einkommensteuergesetz vorgesehenen 25%) einbehalten und am 21. Jänner 2008 an das Finanzamt abgeführt.

Am 23. Jänner 2008 stellte die Berufungswerberin einen Antrag auf Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer unter sinngemäßer Anwendung des § 94a EStG 1988. Diesen Antrag begründet sie wie folgt:

§ 94a EStG 1988 sehe in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie vor, dass

Dividendenausschüttungen innerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaften unter gewissen Bedingungen steuerfrei zu behandeln seien. Da im Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) dieselben Grundfreiheiten wie im EG-Vertrag festgehalten seien, müssten die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie auch in EWR-Staaten ansässigen Kapitalgesellschaften zukommen. In Artikel 40 des EWR-Abkommens sei die Kapitalverkehrsfreiheit verankert, welche den Vertragsstaaten jegliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs gegenüber Personen, die in EG- oder EFTA-Staaten ansässig seien, verbiete. Diese Vorschrift sei mit jener des Artikel 56 EG-Vertrag ident und umfasse jedenfalls den Dividendenbezug. Darüber hinaus sei durch den EuGH (EuGH 15.9.1999, [C-321/97](#)) festgestellt worden, dass das EWR-Abkommen Bestandteil des EG-Rechtes sei. Daher seien Dividenden, die an Anteilseigner in EWR-Staaten ausgeschüttet würden, zur Gänze von der österreichischen Quellensteuer freizustellen. Da seitens der liechtensteinischen Steuerverwaltung eine Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU2) sowie eine bestätigte schriftliche Erklärung über die geforderte aktive Tätigkeit vorliege, sei ein Missbrauch im Sinne des § 94a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auszuschließen und davon auszugehen, dass alle Voraussetzungen des § 94a EStG 1988 vorlägen.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 1. Juli 2008 ab. Zur Begründung stützte es sich auf die an das Finanzamt gerichteten EAS-Anfragebeantwortungen des Bundesministeriums für Finanzen, EAS.2956 und EAS.2976.

Mit der Anfragebeantwortung EAS.2956 vom 30. Jänner 2008 teilte das Bundesministerium für Finanzen mit:

"Bezieht eine in Liechtenstein ansässige Aktiengesellschaft, der 15% der Anteile einer österreichischen GmbH gehören, von dieser GmbH eine Gewinnausschüttung, dann ist die österreichischer Kapitalertragsteuer (wenn die Gewinnausschüttung auch in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der liechtensteinischen AG zuzurechnen ist) gemäß Artikel 10 Abs. 2 DBA-Liechtenstein auf 15% herabzusetzen. Aus der Mutter-Tochter-Richtlinie ist in diesen Zusammenhang keine weitere Steuerentlastung zu gewinnen, da diese Richtlinie - genauso wie die EG-Amtshilferichtlinie und die EG-Betreibungsrichtlinie - nur für die Mitgliedstaaten der EG und nicht auch für die EWR-Staaten gilt. Das Verlangen nach weitergehenden österreichischen Quellensteuerentlastungen unter Berufung auf EWR-Recht und auf die diesem Recht inhärenten Diskriminierungsverbote der EG-Grundfreiheiten (z.B. unter Berufung auf EuGH 8.11.07, [C-379/05](#), Rechtssache Amurta) ist nicht gerechtfertigt. Denn es wird übersehen, dass Gewinnausschüttungen an liechtensteinische Kapitalgesellschaften nicht mit jenen an Gesellschaften von EG-Staaten vergleichbar sind. Während im Fall der EG-Staaten jederzeit im Amtshilfeweg das Vorliegen der Entlastungsvoraussetzungen (z.B. die Voraussetzung der steuerlichen Zurechnung, die nicht

bereits durch eine bloß buchmäßige Erfassung der Einkünfte in einer Holding-AG belegt wird) geprüft werden kann, ist dies im Fall Liechtensteins durch die fehlende Amtshilfebereitschaft nicht möglich. Dass eine fehlende Amtshilfebereitschaft zur Versagung von Steuervorteilen gegenüber Steuerpflichtigen eines Nicht-EU-Staates berechtigt, ist durch die Rechtsprechung des EuGH mittlerweile bestätigt (EuGH 18.12.2007, [C-101/05](#), Rechtssache "A").

Auf eine weitere Anfrage des Finanzamtes ergänzte das Bundesministerium seine Anfragebeantwortung EAS.2956 mit einer weiteren Anfragebeantwortung vom 30. April 2008, EAS.2976, wie folgt:

"Es ist wohl richtig, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH v. 18.12.2007, C-101/05, Rechtssache "A ") fehlende Amtshilfe durch Informationsaustausch nur dann einen Grund für eine Verweigerung einer Steuerbefreiung darstellt, wenn für die Steuerbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung "nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass sie die Einkünfte beim Niederlassungsstaat. ... einholt". Doch kann ein von der liechtensteinischen Steuerverwaltung bestätigtes Formular ZS-QU2 nicht als Ersatz für eine Prüfung im Amtshilfeweg werden. Denn im Abschnitt IV des Formulars bestätigt die liechtensteinische Steuerverwaltung nichts anderes als die Ansässigkeit des liechtensteinischen Gesellschafters im Sinne des DA-Ö/FL. Das Formular verzichtet im Bestätigungsfeld des Abschn. IV bewusst darauf, die ausländische Verwaltung zu nötigen, auch die Verantwortung für die Richtigkeit der übrigen Angaben des Dividendenempfängers (insb. betriebliche Tätigkeit, eigene Antriebskräfte, eigene Räumlichkeiten, steuerliche Zurechnung der Gewinnausschüttung) zu übernehmen; ein Verlangen nach inhaltlicher Prüfung solcher Aspekte durch die bestätigende ausländische Verwaltung - die idR nur im Rahmen einer Außenprüfung möglich ist - würde idR einer Sofortbescheinigung des Formulars durch die DBA-Partnerverwaltung entgegenstehen. Kommt daher beispielsweise im Rahmen einer österreichischen Außenprüfung bei der ausschüttenden Gesellschaft der Verdacht einer Steuerumgehung auf (z.B. es werden erstmals in einem späteren Prüfungsverfahren Umsätze aufgedeckt, die Anlass für die Vermutung sind, dass die Beteiligung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise treuhändig für eine US-Konzerngesellschaft gehalten wird), bedarf es zur Aufklärung einer Zusammenarbeit zwischen den beiden Steuerverwaltungen."

Gegen diesen Bescheid erhob die Berufungswerberin am 9. Juli 2008 Berufung, die sie zusammengefasst wie folgt begründete:

Die bescheidmäßige Ablehnung der Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Artikel 40 des EWR-Abkommens und stelle eine Ungleichbehandlung der Berufungswerberin gegenüber inländischen bzw. EU-Kapitalgesellschaften dar. Die Berufungswerberin habe ein von der liechtensteinischen Steuerverwaltung bestätigtes „Formular ZS-QU2“ vorgelegt. Mit diesem Formular sei bestätigt

worden, dass die Einkünfteempfängerin

- eine Betätigung entfalte, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehe,
- eigene Arbeitskräfte beschäftige,
- über eigene Betriebsräumlichkeiten verfüge und
- die Einkünfte auf eigene Rechnung vereinnahme.

Die Bescheinigung sei von der Finanzverwaltung als ausreichend angesehen worden, um die österreichische Kapitalertragsteuer gemäß Artikel 10 Abs. 2 DBA-Liechtenstein von 25% auf 15% herabzusetzen. Es sei daher nicht nachvollziehbar, wenn die Behörde diese Bestätigung als nicht ausreichend ansehe, um eine komplette Entlastung von der österreichischen Steuer vorzunehmen. § 2 Abs. 1 der Verordnung zu § 94a Abs. 2 EStG 1988, BGBl. 1995/56, sehe exakt dieselben Kriterien vor wie § 3 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung. Wenn, wie in der EAS.2976 ausgeführt, durch die liechtensteinische Steuerverwaltung in Abschn. 4 des Formulars ZS-QU2 lediglich die Ansässigkeit des liechtensteinischen Gesellschafters, nicht aber die übrigen Kriterien im Sinne des DBA-Liechtenstein bestätigt würde, so wäre bereits die Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung nicht zulässig. Selbstverständlich würden daher seitens der liechtensteinischen Steuerverwaltung im Rahmen des Formulars ZS-QU2 auch die Angaben des Punktes I bestätigt. Im Punkt IV des Formulars werde ausdrücklich auf die Punkte I und II Bezug genommen. Die Feststellung in EAS.2976, das Formular verzichte im Bestätigungsfeld des Abschnittes IV bewusst darauf, die ausländische Verwaltung zu nötigen, auch die Verantwortung für die Richtigkeit der übrigen Angaben des Dividendenempfängers (insbesondere betriebliche Aktivität, eigene Arbeitskräfte, eigene Räumlichkeiten, steuerliche Zurechnung der Gewinnausschüttung) zu übernehmen, gehe ins Leere. Selbstverständlich überprüfe die liechtensteinische Steuerverwaltung vor Ausstellung der Bestätigung die in Punkt I und II gemachten Angaben und es sei nicht davon auszugehen, dass diese Gefälligkeitsgutachten ausstelle. Die in EAS.2956 angesprochene fehlende Amtshilfebereitschaft des Fürstentums Liechtenstein stelle keinen hinreichenden Grund für eine Verweigerung der vollständigen Quellensteuerentlastung dar. Gerade das in dieser Anfragebeantwortung angeführte Urteil des EuGH vom 18.12.2007, [C-101/05](#), bestätige die von der Berufungswerberin vertretene Rechtsauffassung. In diesem Urteil habe der EuGH ausgeführt, dass der Verweigerung der Steuerentlastung EU-Recht dann nicht entgegenstehe, wenn die ausschüttende Gesellschaft in einem Mitgliedstaat des EWR oder in einem Drittstaat ohne Amtshilfeabkommen ansässig sei und die Entlastungsvoraussetzungen nur durch die Einholung von Auskünften beim Niederlassungsstaat dieser Gesellschaft geprüft werden könnten. Die Verweigerung der Steuerentlastung sei dann nicht zulässig, wenn die Entlastungsvoraussetzungen auf andere Weise nachgewiesen werden könne. Im Berufungsfall seien die Entlastungsvoraussetzungen bereits durch die amtliche Bescheinigung der

liechtensteinischen Steuerverwaltung nachgewiesen worden, eine weitergehende Überprüfung der Voraussetzungen im Rahmen eines Amtshilfeabkommens sei daher nicht mehr notwendig. Obwohl es mit Liechtenstein kein Amtshilfeabkommen gebe, sei dennoch in ähnlich gelagerten Fällen die Begünstigung gewährt worden. So werde die Begünstigung für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 auch österreichischen Grenzgängern gewährt, die bei einem liechtensteinischen Unternehmen beschäftigt seien, wenn die Voraussetzungen vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden könnten (UFS 20.4.2005, RV/0071-F/04). Ebenso werde die Steuerfreiheit für eine begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern gewährt, die in einem liechtensteinischen Betrieb beschäftigt seien, sofern sie den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen nachweisen könnten (UFS 16.8.2006, RV/0252-F/05). In beiden Fällen sei die Steuerbegünstigung gewährt worden, obwohl es mit Liechtenstein kein Amtshilfeabkommen gebe. Nach der Rechtsprechung des EuGH seien typisierende Regelungen bei der Prüfung, ob eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zur Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt sei, abzulehnen, die nationalen Behörden müssten jeden Einzelfall für sich beurteilen (EuGH 17.7.1997, [C-28/95](#); 30.9.2003, [C-167/01](#)). Es müsse daher auch einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft möglich sein, den generellen Missbrauchsverdacht auch ohne Ermittlungs- und Vollstreckungsamtshilfe zu widerlegen. Genau dies habe die Berufungswerberin durch eine Bestätigung der liechtensteinischen Steuerbehörde gemacht. Dass die Versagung der vollständigen Steuerentlastung eine diskriminierende Maßnahme sei, ergebe sich aus der Tatsache, dass die 15%ige Quellensteuer eine finale Besteuerung darstelle. Dass dies auch von der EG-Kommission so gesehen werde, zeige ein Mahnschreiben aus dem Jahr 2006 (vgl. Protokoll Außensteuerrichtlinien Internationales Steuerrecht 2006, Erlass des BMF, GZ. BMF01 0221/0626-IV/4/2006 vom 1.12.2006).

Die Berufung wurde vom Finanzamt direkt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Bei diesen inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer), sofern der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz,

Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist (§ 93 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2a EStG 1988).

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25%.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten (§ 95 Abs. 2 EStG 1988). Bei inländischen Kapitalerträgen ist der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug verpflichtet (§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988).

Auch beschränkt Steuerpflichtige unterliegen mit ihren inländischen Beteiligungserträgen der Kapitalertragsteuer (§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 bzw. § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988).

§ 94a EStG 1988 sieht auf der Grundlage der Mutter-Tochter-Richtlinie, Nr. 90/435/EWG vom 23. Juli 1990, unter bestimmten Voraussetzungen eine vollständige Befreiung von der Kapitalertragsteuer für beschränkt Steuerpflichtige vor. Die Befreiung erfolgt entweder durch eine Entlastung an der Quelle oder im Wege der Rückerstattung.

§ 94a EStG 1988 lautet wie folgt:

"Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, als folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund-, Stamm oder Genossenschaftskapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist."*
- 2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.*
- 3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (AbL EG Nr. 1 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.*
- 4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.*

(2) Abweichend von Abs. 1 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer in folgenden Fällen einzubehalten:

- 1. Im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung ist die Frist von einem Jahr (Abs. 1 Z 4) noch nicht abgelaufen.*
- 2. Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in*

Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) durch Verordnung anordnet. In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist nur auf EU-Mitgliedstaaten anwendbar. Dementsprechend kann sich eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen als einem EU-Mitgliedstaat grundsätzlich nicht auf § 94a EStG 1988 berufen.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass auch außerhalb des Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-Richtlinie eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer geboten sein kann, weil die Versagung dieser Entlastung zu einer gemeinschaftswidrigen Ungleichbehandlung führen würde. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn Dividenden einer inländischen Tochtergesellschaft an eine ausländische Muttergesellschaft im Gemeinschaftsgebiet gegenüber dem Inlandsfall steuerlich schlechter gestellt sind und daher eine Diskriminierung nach der Niederlassungsfreiheit gemäß Artikel 43 EG-Vertrag oder nach der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Artikel 56 EG-Vertrag vorliegt (vgl. *Jakom/Marschner*, 2010, § 94a Rz 6).

Ausschüttungen innerhalb Österreichs sind bei der Muttergesellschaft gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 von der Steuer befreit. Die Verpflichtung zum KEST-Abzug gemäß § 93 Abs. 1 iVm 1 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 entfällt, wenn die Muttergesellschaft zu mindestens einem Viertel an der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Liegt das Beteiligungsausmaß unter 25%, so ist die einbehaltene KEST auf die Körperschaftsteuer anzurechnen, sodass bei einer Ausschüttung innerhalb Österreichs jedenfalls eine KEST-Entlastung eintritt. Da § 10 KStG 1988 auf beschränkt Steuerpflichtige nicht anzuwenden ist, ist eine KEST-Entlastung in diesem Fall nur unter den Voraussetzungen des § 94a EStG 1988 (Beteiligung im Ausmaß von mindestens 10% für mindestens 1 Jahr) möglich. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, kommt es zu einer ungleichen Behandlung von Ausschüttungen an Muttergesellschaften im Inland und im EU-Raum.

Diese Ungleichbehandlung ist nach der Rechtsprechung des EuGH aber nicht in jedem Fall gemeinschaftsrechtswidrig. Eine gemeinschaftsrechtswidrige Ungleichbehandlung liegt danach nur dann vor, wenn nicht schon nach den Doppelbesteuerungsabkommen der betroffenen Mitgliedstaaten eine Steuerentlastung eintritt, die jener durch die Mutter-Tochter-Richtlinie im Wesentlichen entspricht. Eine solche eine Diskriminierung neutralisierende Wirkung tritt ein, wenn die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Quellensteuerstaat einbehaltene Kapitalertragsteuer im Ansässigkeitsstaat vollständig angerechnet werden kann (vgl. EuGH 14.12.2006, [C-170/05 Denavit](#), EuGH 8.11.2007, [C-379/05 Amurta](#)). Eine Rückzahlungsverpflichtung ergibt sich somit etwa dann,

- wenn nach dem Doppelbesteuerungsabkommen die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt,
- wenn zwar die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, aber eine Besteuerungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat der dividendenempfangenden Körperschaft, auf welche die Steuer angerechnet werden könnte, fehlt (z.B. aufgrund einer Verlustsituation),
- wenn das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat in Bezug auf die KEST niedriger ist als im Quellenstaat oder
- wenn die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat aufgrund des Anrechnungshöchstbetrages scheitert (vgl. *Walter Loukola*, SWI 9/2009, 432).

Die Beweislast für die Nichtanrechnung der Kapitalertragsteuer liegt beim Steuerpflichtigen (*Kofler/Tumpel*, ÖStZ 08/149; *Jakom/Marschner*, 2010, § 94a, Rz 4; so auch § 21 Abs. 1 Z 1a KStG idF BGBl. I 2009/52 ab 18.6.2009).

Mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (im Folgenden: EWR-Abkommen) gelten die vier Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) auch gegenüber EWR-Mitgliedstaaten. Liechtenstein ist seit 1.1.1995 Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR). Das Abkommen über den EWR trat am 1.1.1994 in Kraft und wurde von den damals zwölf EU-Staaten sowie den sechs EFTA-Staaten, zu denen auch Österreich zählte, ratifiziert. Das EWR-Abkommen ist ein multinationaler völkerrechtlicher Vertrag traditioneller Art, der von der österreichischen Rechtsordnung übernommen und grundsätzlich unmittelbar anwendbar ist. Das EWR-Abkommen betrifft zwar die direkten Steuern nicht unmittelbar, die Vertragsstaaten des EWR müssen aber auch auf dem Gebiet der Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung der Grundfreiheiten ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (vgl. VwGH 3.8.2000, [98/15/0202](#)).

Das EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikels 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen (vgl. etwa EuGH vom 15. Juni 1999, *C-321/92*)

Indem von den an die Berufungswerberin ausgeschütteten Kapitalerträgen 15 % KEST einbehalten wurden und eine Rückerstattung dieser Steuer nach § 94a EStG 1998 verwehrt ist, liegt eine Ungleichbehandlung der Berufungswerberin gegenüber inländischen Muttergesellschaften vor. Von der Versagung der Rückzahlung von Kapitalertragsteuer im Berufungsfall können sowohl die Niederlassungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen sein. Die Niederlassungsfreiheit kommt zur Anwendung, wenn die Muttergesellschaft

eine Kontrollbeteiligung hat, ansonsten kommt die Kapitalverkehrsfreiheit zum Zuge. Da die Berufungswerberin zu 100% an der WP beteiligt und somit eine beherrschende Stellung gegenüber dieser Gesellschaft innehat, ist im Berufungsfall die Niederlassungsfreiheit betroffen. Die Niederlassungsfreiheit ist in Artikel 31 ff. EWR-Abkommen geregelt.

Diese lauten:

Artikel 31

(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels 4 umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 34 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht sind in den Anhängen VIII bis XI enthalten.

Artikel 32

Auf Tätigkeiten, die im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, findet dieses Kapitel im Hoheitsgebiet der betreffenden Vertragspartei keine Anwendung.

Artikel 33

Dieses Kapitel und die aufgrund derselben getroffenen Maßnahmen beeinträchtigen nicht die Anwendbarkeit der Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die eine besondere Regelung für Ausländer vorsehen und aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sind.

Artikel 34

Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung im Hoheitsgebiet

der Vertragsparteien haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

Artikel 35

Auf das in diesem Kapitel geregelte Sachgebiet findet Artikel 30 Anwendung.

Artikel 31 EWR-Abkommen entspricht Artikel 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) und ist ebenso wie diese(r) im Sinne eines Beschränkungsverbot zu verstehen.

Die Frage, ob mit der Nichterstattung der einbehaltenen KEST ein unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt oder nicht, ist aber nicht anders zu beantworten als in den Fällen der Ungleichbehandlung von in EU-Mitgliedsstaaten ansässigen Muttergesellschaften. Eine unzulässige Diskriminierung liegt daher nur dann vor, wenn und soweit die (ungleiche) Quellenbesteuerung nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen neutralisiert wird (vgl. *Jakom/Marschner*, 2010, § 94a Rz 6).

Hiezu ist zu sagen:

Gemäß Artikel 10 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl. 1971/24 (DBA-Liechtenstein), dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden.

Diese Dividenden dürfen gemäß Artikel 10 Abs. 2 DBA-Liechtenstein jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15% des Bruttobetrag der Dividenden nicht übersteigen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist bei Dividendenzahlungen die Anrechnungsmethode vorgesehen. D.h. Liechtenstein als Ansässigkeitsstaat rechnet auf die vom Einkommen der die Dividenden empfangende Gesellschaft zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Österreich bezogen werden (Artikel 23 Abs. 4 DBA-Liechtenstein). Nach dem DBA-Liechtenstein hat also Liechtenstein die in Österreich einbehaltene KEST anzurechnen.

Zu prüfen ist nunmehr, ob es in Liechtenstein auch tatsächlich zu einer Anrechnung kommen kann. Nach dem liechtensteinischen Steuergesetz LGBI. 1961 Nr. 7 (SteG) haben Körperschaften wie z.B. Aktiengesellschaften nach den Bestimmungen der Artikel 73 ff. Kapital- und Ertragsteuer zu entrichten. Die Kapitalsteuer wird auf das einbezahlte Grund-, Stamm-, Anteil- und Einlagenkapital und auf die eigenes Vermögen darstellenden offenen und stillen Reserven berechnet (Artikel 76 Abs. 1 SteG). Die Ertragsteuer wird auf den jährlichen Reinertrag erhoben. Der steuerbare Reinertrag besteht aus der Gesamtheit der um die geschäftsmäßig begründeten Aufwendungen gekürzten Erträge mit Einschluss der Kapital- und Liquiditätsgewinne (Artikel 77 Abs. 1 SteG). Der Steuersatz der Kapitalsteuer beträgt zwei Promille, der Steuersatz der Ertragsteuer beträgt mindestens 7,5 % und höchstens 15% des Reinertrages (Artikel 79 Abs. 1 und 2 SteG). Eine Steuerfreiheit für Gewinnanteile an Beteiligungen besteht nach dem SteG LGBI. 1961 Nr. 7 nicht.

Das bedeutet, dass die ausgeschütteten Kapitalerträge bei der Berufungswerberin in Liechtenstein einer Besteuerung in Höhe von 15% unterzogen gewesen und in eben dieser Höhe und damit vollständig angerechnet worden sein konnten.

Da aus der Aktenlage nicht ersichtlich war, ob es tatsächlich zu einer Anrechnung der in Rede stehenden Kapitalerträge gekommen ist oder nicht, ist die Berufungswerberin mit Vorhalt aufgefordert worden, nachzuweisen, dass es in ihrem Fall zu keiner (vollen) Anrechnung gekommen ist.

Zum "Nachweis" der Nichtanrechnung der österreichischen Quellensteuer legte die Berufungswerberin ein Schreiben der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 11. Oktober 2010 vor.

Darin wurde bestätigt, dass die Berufungswerberin

- in Liechtenstein im Steuerregister eingetragen und in Liechtenstein der Kapital- und Ertragsteuer gemäß Art. 73 ff. des Steuergesetzes LGBI. 1961 Nr. 7 in der geltenden Fassung unterliegt,
- die österreichische Kapitalertragsteuer aufgrund von Art. 10 iVm Art. 23 Abs. 4 DBA-Liechtenstein auf die in Liechtenstein erhobene Steuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag angerechnet wird und
- aufgrund des Beteiligungsabzuges in Liechtenstein eine Anrechnung auf einen Dividendenertrag aus der WP entfällt.

In einem Begleitschreiben der liechtensteinischen Steuervertretung der Berufungswerberin erklärte diese, mit der Anwendung des Beteiligungsabzuges werde in Liechtenstein die Kapital- sowie Ertragsteuer im Verhältnis des Beteiligungsbuchwertes sowie des Nettoertrages

aus den Beteiligungen zu den Gesamtaktiven bzw. dem Gesamtreinertrag bei der Steuerberechnung gekürzt, weshalb es zu keiner Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer komme.

Mit einem weiteren Vorhalt forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin auf bekanntzugeben, auf welcher rechtlichen Grundlage der sog. "Beteiligungsabzüge" beruhe (das SteG sehe schließlich eine Besteuerung ausländischer Kapitalerträge vor) und forderte sie auf, die Steuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2010 gab die Berufungswerberin zur Antwort, der Beteiligungsabzug beruhe auf einem Erlass der liechtensteinischen Steuerverwaltung. Als Beweisunterlagen legte sie ein leeres Antragsformular "Beilagenblatt Beteiligungen (Beteiligungsabzug)" für das Steuerjahr 2009 vor. Die Vorlage der Steuerbescheide lehnte sie mit dem Hinweis ab, die bisher vorgelegten Unterlagen reichten als Beweis aus. Auch einer weiteren Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, die Steuerbescheide 2007 und 2008 vorzulegen, kam die Berufungswerberin nicht nach, legte aber stattdessen ein Informationsblatt der Steuerverwaltung "Wegleitung zur Steuererklärung 2008 für juristische Personen" vor.

Damit ist der Berufungswerberin der Nachweis, dass eine Anrechnung der österreichischen Quellensteuer nicht möglich war, nicht gelungen.

Zunächst ist zu sagen, dass die behauptete Steuerfreiheit entgegen dem liechtensteinischen Steuergesetz, das eine Besteuerung ausländischer Kapitalerträge vorsieht, und somit lediglich aufgrund einer Verwaltungspraxis vorgenommen würde. In diesem Fall wäre der Nachweis, dass es zu keiner Anrechnung der österreichischen Quellensteuer gekommen ist, mit der Vorlage der angeforderten Steuerbescheide zu erbringen gewesen. Dieser Nachweis war zumutbar und wäre leicht zu erbringen gewesen. Die stattdessen vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen vermögen den Nachweis mittels Steuerbescheid nicht zu ersetzen. Nach dem vorgelegten Informationsblatt der liechtensteinischen Steuerverwaltung "Wegleitung zur Steuererklärung 2008 für juristische Personen" ist zwar unter bestimmten Voraussetzungen ein Beteiligungsabzug in Form einer prozentualen Ermäßigung der Kapital- und Ertragsteuer vorgesehen. Der Beteiligungsabzug wird aber *"nur gewährt, wenn dieser von der steuerpflichtigen Gesellschaft beansprucht wird, d.h. die steuerpflichtige Gesellschaft das Beilagenblatt Beteiligungen ausgefüllt, unterzeichnet und der Steuererklärung beigelegt hat"*. Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern ist somit nur dann ausgeschlossen, wenn der Beteiligungsabzug tatsächlich in Anspruch genommen wurde. Ob nun die Berufungswerberin für die in Rede stehenden Kapitalerträge tatsächlich einen Antrag gestellt hat, ist nicht erwiesen. Sie hat lediglich ein leeres Antragsformular 2009, nicht aber das ausgefüllte und abgegebene Formular vorgelegt. Auch die Bestätigung der liechtensteinischen

Steuerverwaltung vom 11. Oktober 2010 lässt nicht erkennen, ob es im Berufungsfall tatsächlich zu einem Beteiligungsabzug gekommen ist, ist doch nur von einem Dividendenertrag aus der WP die Rede, ohne anzugeben, um konkret welchen Dividendenertrag es sich hiebei handelt.

Da somit nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Berufungsfall die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die liechtensteinische Steuer der Berufungswerberin angerechnet wurde, liegt in der Nichtentlastung von der österreichischen Kapitalertragsteuer auch keine unzulässige Ungleichbehandlung vor.

Die Berufung war daher bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen, ohne dass auf die Frage, ob die Verweigerung der Rückerstattung der Kapitalertragsteuer allein mit der Tatsache begründet werden kann, dass mit dem Fürstentum Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, einzugehen war.

Es wird aber angemerkt, dass nach der neueren Rechtsprechung des EuGH das Fehlen einer Amtshilfe, wie sie innerhalb der EU durch die Amtshilferichtlinie RL 77/799/EWG besteht, ein Rechtfertigungsgrund für den (an sich diskriminierenden) Abzug von Quellensteuer darstellt (vgl. EuGH 19.11.2009, Rs C.540/07, *Kommission/Italien*, Rz 65 bis 76; *Jakom/Marschner*, 2010, § 94a Rz 6).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. April 2011