



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HLB, vertreten durch LL, vom 6. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 13. Mai 2005 betreffend Abweisung eines Antrages vom 23. März 2005 auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 gemäß [§ 299 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 13. Mai 2005 wird abgeändert und spricht aus, dass in Entsprechung des Antrages vom 23. März 2005 der Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 28. Oktober 2004 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben wird, weil sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Entscheidungsgründe

- A. (1) Der Körperschaftsteuerbescheid für 2002 wurde am 28. Oktober 2004 erlassen.
- (2) Mit Schreiben vom 23. März 2005 wurde ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt (Auszug): Wegen Widerspruches zum Gemeinschaftsrecht stelle man einen Antrag auf Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2002. Dabei seien die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Auslandsdividenden iHv 11.528,72 € unter unmittelbarer Anwendung der Kapital- und Niederlassungsfreiheit analog nach § 10 Abs 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen.

a. Auf Basis der KÖSt-Erklärung 2002 ergebe sich unter Berücksichtigung der Steuerfreistellung für Auslandsdividenden und der Nichtberücksichtigung von mit den Dividenden zusammenhängenden Depotgebühren iHv 3.345,17 € für 2002 eine Körperschaftsteuer iHv 614.083,21 € und unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer iHv 616.865,61 € eine Gutschrift von 2.782,40 €.

b. Begründung: Die Bw. habe 2002 Erträge aus inländischen Investmentfonds bezogen, mit Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im EU-Raum bzw in Drittstaaten (laut Anlage). Aufgrund der nationalen Rechtslage seien diese Auslandsdividenden als steuerpflichtige Erträge angesetzt worden, da § 10 Abs 2 KStG 1988 idF vor BBG 2003 ua ein Mindestbeteiligungsausmaß iHv 25% sowie das Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung verlange. Daher seien die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nicht vorgelegen. Im Hinblick darauf, dass vergleichbare Inlandsdividenden gemäß § 10 Abs 1 KStG 1988 steuerfrei gestellt seien, würden die Auslandsdividenden gegenüber den Inlandsdividenden diskriminiert. Die Besteuerung verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und gegen die Niederlassungsfreiheit.

c. Dazu werde auf die Entscheidung des UFS vom 13.1.2005, RV/0279-L/04 verwiesen. Auch der UFS Linz habe nunmehr die Anwendbarkeit von Art 56 EGV in einem dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbaren Fall bejaht. Unter eingehender Berücksichtigung der EuGH-Rspr (Manninen, Verkooijen) und des Schrifttums sei festgestellt worden, dass Auslandsdividenden im Vergleich zu Inlandsdividenden gemeinschaftsrechtswidrigerweise diskriminiert seien.

Aus dem bezeichneten Grund werde ein Antrag nach § 299 BAO iVm § 302 BAO gestellt. Der Antrag sei rechtzeitig innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht worden. Hinsichtlich der Ermessensübung weise man darauf hin, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten sei. Eine Unterlassung der Aufhebung aufgrund einer Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit könne nicht angenommen werden.

Ersucht werde um gemeinschaftsrechtskonforme Veranlagung der Auslandsdividenden.

d. Anlage:

2002

	Stück	Ausländischer Dividendenanteil	Bruttoertrag gesamt	angerechnete Quellensteuer
Oberbank	104.000	0,02240	2.329,60	0,00

Oberbank	410.675	0,02240	9.199,12	0,00
Summe			11.528,72	
Depotgebühren				
Oberbank	104.000		444,81	444,81
Oberbank	410.675		2.900,36	2.900,36
			3.345,17	3.345,17

(3) Mit Bescheid vom 13. Mai 2005 wurde das Ansuchen vom 23. März 2005 auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 wie folgt abgewiesen (Auszug):

- a. Die in § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003 (BGBl 2003/71) getroffene Regelung für die steuerliche Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen sei durch Art 3 Abs 1 lit a und Art. 3 Abs 2 der [RL 90/435/EWG](#) vom 23. Juli 1990 gedeckt und daher nicht gemeinschaftsrechtswidrig.
- b. Die zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen seien im allgemeinen weniger günstig, als die auf die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaates anwendbaren Bestimmungen. Diese Benachteiligung sei durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen. Eine Gleichstellung könne erst mit der Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems erreicht werden.
- c. Die vom EuGH anerkannte Kohärenz (EuGH 28.1.1992, [C-204/90](#)) des österreichischen Körperschaftsteuerrechtes gebiete es, dass nationale Beteiligungen jedenfalls steuerfrei zu stellen seien, internationale Beteiligungen hingegen nicht. Die in § 10 Abs 1 KStG 1988 vorgesehene Beteiligungsertragsbefreiung sei aus systematischen Gründen geboten, um bei mehrstöckigen Inlandskonzernen eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Es handle sich daher um keine Begünstigung, sondern um eine systembedingte Befreiungsbestimmung. Dies treffe auf die Befreiung der Internationalen Schachtelbeteiligung nicht zu, die eine echte dh. nicht systemimmanente steuerliche Begünstigung sei, weil eine Besteuerung der Gewinne der ausländischen Tochter in Österreich grundsätzlich nicht erfolge. Die in Rede stehende Regelung sei durch Art 58 Abs 1 lit a EG gerechtfertigt. Soweit bis dato die Bemühungen auf dem Gebiet des Steuerrechtes zur Harmonisierung erfolglos gewesen seien, habe diese Bestimmung eine „indirekte“ Harmonisierung über das unmittelbar anwendbare Beschränkungsverbot des Art 56 EG verhindert. Da die Regelung des § 10 Abs 2 KStG bereits

zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU gegolten habe, sei auch nicht gegen das von der Lehre teilweise zu Art 58 EG vertretene Verschlechterungsverbot verstoßen worden.

Weshalb die Bestimmung des § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003 gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen sollte, werde im Antrag nicht dargelegt und es sei ein solcher Verstoß auch nicht ersichtlich.

d. Gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 13.1.2005, RV/0279-L/04 sei Amtsbeschwerde an den VwGH zu Zl. 2008/15/0064 erhoben worden.

e. Der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 28. Oktober 2004 erweise sich sohin als richtig, weswegen der Aufhebungsantrag mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 299 Abs 1 BAO abgewiesen werden musste.

B. Am 6. Juli 2005 wurde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund des beim VwGH anhängigen Verfahrens (Zl. 2008/15/0064 – siehe nachfolgend) konnte die Berufung zunächst nicht erledigt werden; eine weitere Wartefrist ergab sich durch das EuGH-Verfahren Haribo/Saline (vom 29.9.2008 – s nachfolgend).

C (1) Die Entscheidung des UFS vom 13.1.2005, RV/0279-L/04, in welcher den Auslandsdividenden im Wege des Anwendungsvorrangs analog zu § 10 Abs 1 KStG eine Befreiung zugesprochen wurde, bestätigte die VwGH-E vom 17.4.2008, 2008/15/0064 insoweit, als das Höchstgericht einen Verstoß gegen Art 56 EGV durch die Regelung des § 10 Abs 2 KStG bei ausländischen Beteiligungen annahm. Der VwGH ging allerdings davon aus, dass Unionsrecht nur in jenem Ausmaß verdrängt werden konnte, als es nötig war, um einen unionsrechtskonformen Zustand herzustellen. Nur durch die Anrechnungsmethode wird nach dem VwGH in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers weniger eingegriffen. Die Verdrängung konnte daher nur in diesem Ausmaß angenommen werden. Da nach Ansicht des VwGH die vom UFS gewählte analoge Anwendung der Befreiungsmethode aus § 10 Abs 1 KStG nicht greifen konnte, wurde der Bescheid aufgehoben.

(2) Die Entscheidung des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064 wurde im Fachschrifttum insbesondere im Hinblick auf das Konzept der "geltungserhaltenden Reduktion" und dessen Auswirkungen kritisch kommentiert.

(3) Am 29. September 2008 wurde vom UFS aus verschiedenen Gründen (s Laudacher, UFSjournal 12/2010, 420, UFS und ausländische Portfoliodividenden) im Zusammenhang mit dem fortgesetzten Verfahren (VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#)) der Beschluss für eine

Vorabentscheidung an den EuGH gefasst (zur Entwicklung s. Laudacher, SWK 29/2008, S. 780; Prechtel SWI 11/2008, 497; Lang, SWI 5/2009, 216; Massoner/Stürzlinger, SWI 6/2009, 280; Laudacher, SWK 32/2009, T. 223, „Neuformulierung der Vorabentscheidungsfragen in den Rs Haribo und Saline“; Laudacher, UFSjournal, 12/2010, 420).

(4) Am 10. Februar 2011 erging das Urteil des EuGH zur Rs Haribo/Saline.

(5) Am 17. Februar 2011 wurde mit der Vertreterin des zuständigen Finanzamtes und den Vertretern der Bw. eine Erörterung abgehalten.

(6) Mit Schreiben vom 18. Februar 2011 zog die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und mündliche Verhandlung zurück.

Einkünfte und Körperschaftsteuer wurden wie folgt angegeben (Auszug):

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 gesamt 1.791.316,39 €, Portfoliodividenden aus EU-Staaten und Drittstaaten 11.528,72 €, Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung einer Steuerbefreiung für die Auslandsdividenden anzusetzen.

Begründung:

Portfoliodividenden aus EU-Staaten seien gemäß § 10 Abs 1 Z 5 KStG (gemäß § 26c Z 16 KStG auf alle offenen Verfahren anzuwenden) von der KÖSt befreit, sofern kein Besteuerungsvorbehalt nach § 10 Abs 5 KStG vorliege. Diese Regelung sei nach dem EuGH-Urteil vom 10. Februar 2011 gemeinschaftsrechtskonform. Ob ein Fall des Besteuerungsvorbehalts vorliege, sei bei Beteiligungserträgen aus Investmentfonds auf Basis einer Länderaufstellung zu ermitteln, aus der die Herkunft der in den Ausschüttungen enthaltenen Beteiligungserträge unter Angabe des im jeweiligen Staat anzuwendenden KÖSt-Satzes ersichtlich sei. Die Bw. habe

- im Jahr 2002 Dividenden aus Frankreich, Niederlande, Deutschland und Großbritannien bezogen, der Körperschaftsteuersatz sei 2001 (für die Ausschüttung 2002) zwischen 30% und 38,36% gelegen. Eine Niedrigbesteuerung nach § 10 Abs 5 KStG liege daher nicht vor. Die Dividenden seien zu befreien.

Für Portfoliodividenden aus Drittstaaten sei die im österreichischen Recht vorgesehene Steuerpflicht nach dem Urteil des EuGH vom 10. Februar 2011, Rs C-436/08 und C-437/08, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Vielmehr sei auch bei diesen Beteiligungserträgen eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu gewähren. Welche Methode zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Anrechnungs- oder Befreiungsmethode) heranzuziehen sei, müsse durch Auslegung ermittelt

werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das österreichische Recht in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG für ausländische Portfoliodividenden im Grundsatz eine bedingte Befreiung vorsehe. Daraus folge, dass zur Herstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Besteuerung auch Portfoliodividenden aus Drittstaaten befreit werden müssten, sofern kein Bestimmungsvorbehalt nach § 10 Abs 5 KStG vorliege. Diesbezüglich sei wiederum auf die Länderaufstellung zurückzugreifen (vgl KStR Rz 591a).

Die Bw. habe

- im Jahr 2002 Portfoliodividenden aus folgenden Drittstaaten bezogen: Schweiz, USA und Japan. Der KÖSt-Satz habe in diesen Ländern im Jahr 2001 (für die Ausschüttung 2002) zwischen 24,70% und 42% betragen. Eine Niedrigbesteuerung iSd § 10 Abs 5 KStG sei daher nicht gegeben. Die von der Bw. im Jahr 2002 bezogenen Portfoliodividenden seien daher unter Berücksichtigung des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes von der KÖSt befreit. Da mit sämtlichen dieser Drittstaaten auch ein Abkommen bestehe, das eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe enthalte, sei auch aus diesem Grund keine Diskriminierung der Portfoliodividendenenerträge zulässig. Die Depotaufwendungen von 3.345,17 € seien nicht abzugsfähig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO:

Gemäß § 299 Abs BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt des Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, zB durch

- unrichtige Auslegung einer Bestimmung,
- mangelnde Kenntnis des Sachverhaltes oder
- Übersehen von Grundlagenbescheiden

ist für die Anwendbarkeit von § 299 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 BAO gilt auch für "dynamische", also später erweisliche Unrichtigkeiten (Ritz, BAO, § 299, Rz 10 ff.).

Vorausgesetzt ist die Gewissheit der Rechtswidrigkeit, entscheidend ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung (Ritz, BAO, § 299, Rz 13 und 14). Mit AbVRefG, BGBl I 2009/20, wurde die ursprünglich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist reichende Frist für

Aufhebungen nach [§ 299 BAO](#) wegen Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union beseitigt und – analog den Fristen für andere Aufhebungsgründe – auf ein Jahr verkürzt.

2. Zur aktuellen Rechtslage im materiellen Recht:

A. Strittig ist im vorliegenden Fall die steuerliche Behandlung von Erträgen aus ausländischen Beteiligungen, wobei sich diese Erträge aus Dividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten der EU und mit Sitz in Drittstaaten zusammensetzen.

B. Rechtslage nach dem BBG 2009, BGBl I 52/2009, für EU/EWR-Dividenden:

(1) Während im Zeitpunkt der Berufung (zur Körperschaftsteuer 2002 vom 6. Juni 2005) die EU-Dividenden der vollen Besteuerung unterlagen, wurde im BBG 2009 die Besteuerung dieser Dividenden auf eine neue gesetzliche Basis gestellt.

(2) § 10 Abs 1 KStG sieht nunmehr in den Z 5 und 6 Befreiungen für EU- und EWR-Dividenden vor.

Nach der Z 5 sind Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft befreit, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der RL 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 erfüllen und nicht unter Z 7 fallen (EU-Portfoliodividenden).

Nach der Z 6 sind Gewinnanteile iSd der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes befreit, die mit inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar sind, sofern mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fallen (EWR-Portfoliodividenden).

(3) In § 10 Abs 5 KStG ist dabei folgende Beschränkung enthalten: Die Gewinnanteile der Z 5 und 6 sind nicht von der KÖSt befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft

- Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.
- Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 1 KStG ist.

- Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine Befreiung im Sinne der Abs 1 und 3 bleibt unbeachtlich.

(4) Gemäß § 26c Z 16 Buchstabe b KStG sind die Regelungen des § 10 KStG in der Fassung BGBl I Nr. 52/2009 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden.

(5) Damit ist die Besteuerung der von der Bw. erklärten EU-Dividenden aus Frankreich, Niederlande, Deutschland und Großbritannien von Gesetzes wegen vorgegeben, da eine offene Veranlagung vorliegt. Die bezeichneten Portfoliodividenden sind nach der neuen Rechtslage zunächst (bedingt) befreit. Wie die Bw. im Schreiben vom 18. Februar 2011 ausgeführt hat, unterliegen diese Dividenden auch nicht der Beschränkungsregelung des § 10 Abs 5 KStG, da eine ausländische KÖSt anfällt, die mit der österreichischen KÖSt vergleichbar ist und keine umfassende persönliche oder sachliche Befreiung vorliegt.

Die bezeichneten EU-Dividenden sind damit zur Gänze von der Befreiungsbestimmung des § 10 Abs 1 Z 5 KStG umfasst.

C. Rechtslage für Drittstaatsdividenden nach EuGH 10.2.2011, Haribo und Saline, C-436/08 und C-437/08:

(1) Auch Drittstaatsdividenden waren nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Berufung (23. März 2005) von der vollen Besteuerung erfasst. Daran änderte sich durch die Neuregelung der Portfoliodividendenbesteuerung nach dem BBG 2009 nichts.

(2) Der EuGH hat im Urteil vom 10.2.2011, Rs Haribo/Saline zur Besteuerung von EWR-Dividenden und Drittstaatsdividenden nachstehendes ausgeführt:

Bezüglich der EWR-Dividenden geht eine Vollstreckungshilfe nicht mit Art 63 AEUV konform, da die nationale Regelung die Erhebung der KÖSt in Österreich betrifft und deren Vollstreckung nicht der Hilfe ausländischer Behörden bedarf (Rn 73). Unionsrechtlich ist damit nur eine Amtshilferegelung zulässig, nicht aber eine umfassende Vollstreckungshilfe.

Zu den Portfoliodividenden aus Drittstaaten stellt der EuGH zunächst fest, dass eine Diskriminierung der Drittstaatsdividenden vorliegt: Da Dividenden in Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, schlechter behandelt werden als solche, die aus Gesellschaften mit Sitz in Österreich stammen, sind Anlagen in Drittstaaten weniger attraktiv (Rn 109); daher führt eine solche Regelung zur Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Drittstaaten und Mitgliedstaaten (Rn 110). Diese Beschränkung ist

- weder durch eine mit dem Ort der Kapitalanlage zusammenhängende unterschiedliche Situation zu rechtfertigen (Rn 116),

- noch durch das Argument der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten (Rn 124),
- den Rückgang der Steuereinnahmen (Rn 126),
- die fehlende Gegenseitigkeit in den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten (Rn 127),
- oder durch bestehende Unterschiede in der Zusammenarbeit zwischen Mitgliedstaaten in der Union und mit Drittstaaten (Rn 133). Auch eine Direktinvestition liegt nicht vor (Rn 137).

Art 63 AEUV steht damit einer nationalen Regelung entgegen, die für Drittstaatsdividenden weder eine Steuerbefreiung noch ein System der Anrechnung der im Sitzstaat entrichteten Steuer vorsieht (Rn 138).

(3) Damit ist noch die Frage zu beantworten, welche der erwähnten Regelungen (Befreiungsmethode, Anrechnungsmethode) für die Besteuerung des offenen Berufungsfalles für den Zeitraum 2002 in Betracht kommt. Dazu sind unionsrechtliche als auch innerstaatliche Auslegungsmethodik zu verknüpfen.

a. Nach dem EuGH (Rs Haribo, zweite Frage – s. Laudacher, SWK 7/2011, T 40) muss eine Mehrfachbesteuerung nicht mit einer Befreiung verhindert werden, weil Befreiungs- und Anrechnungsmethode gleichwertig sind (Rn 86 zur bedingten Befreiung von EU- und EWR-Dividenden). Daher verstößt eine bedingte Befreiung mit allfälliger Anrechnung, wie in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG geregelt, nicht gegen Art 63 AEUV (Rn 104).

Der EuGH bestätigt damit die Methode der bedingten Befreiung im KStG für EU- und EWR-Dividenden und die grundsätzliche Gleichwertigkeit von Befreiungs- und Anrechnungsmethode. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber in diesen Fällen auch die Anrechnungsmethode hätte wählen können (er hat sich aber mit dem BBG 2009 bewusst für die bedingte Befreiung entschieden).

Zur dritten Vorlagefrage (Rs Haribo) hält der EuGH fest, dass eine Regelung gegen Art 63 AEUV verstößt, die weder eine Steuerbefreiung noch ein System der Anrechnung für Drittstaatsdividenden vorsieht (Rn 138).

Zur vierten Frage (Rs Haribo, die im Zusammenhang mit der dritten Vorlagefrage steht) stellt der EuGH fest, dass es nicht gegen Art 63 AEUV verstößt, wenn nationale Steuerbehörden auf Dividenden aus Drittstaaten (EWR-Staaten und anderen Drittstaaten – s. Rn 139) die Anrechnungsmethode anwenden, obwohl sie bei Überschreiten des Schwellenwerts (von

10%) die Befreiungsmethode anwenden (und bei Dividenden inländischen Ursprungs systematisch).

b. Aus der Entscheidung des EuGH ergibt sich zunächst nicht, welche Methode für Drittstaatsdividenden (aus Nicht-EU-Ländern) anzuwenden ist, geklärt wird nur die Gleichwertigkeit der Befreiungs- und Anrechnungsmethode und die Unionsrechtswidrigkeit einer vollen Besteuerung. Die Methode für die Begünstigung der Drittstaatsdividenden ist daher dem innerstaatlichen Recht zu entnehmen.

c. Der VwGH ist in seiner Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064 – noch zur Rechtslage vor dem BBG 2009 – zum Schluss gekommen, dass der uneingeschränkten Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Minderheitsbeteiligungen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art 56 EGV entgegensteht. Die Verdrängung nationalen Rechts dürfe sodann nur jenes Ausmaß umfassen, das gerade noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse seien in das nationale Gesetz hineinzulesen. Bei mehreren gemeinschaftsrechtskonformen Lösungen dürfe nur jene zur Anwendung gelangen, mit der „die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt“. Weil der Gesetzgeber im Inlandsfall Entlastungen stets gewährt, muss auch für vergleichbare Auslandsfälle eine Entlastung gewährt werden, wobei es aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes einerlei bleibt, ob für die ausländische Dividende eine Steuerbefreiung oder eine Steueranrechnung gewährt wird.

Der Verstoß von § 10 Abs 2 KStG 1988 (vor dem BBG 2009) führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese Verdrängung kann (wie im Urteil "Test Claimants in the FII Group Litigation" dargelegt) nur zu einer Steueranrechnung führen. Falls nämlich die Besteuerung im Ausland gleich hoch oder höher ist als im Inland, führen Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode zum gleichen Ergebnis. Im Fall eines niedrigeren Steuerniveaus im Ausland vermag nur die Anrechnungsmethode zu bewirken, dass die im Ausland erzielten Kapitalerträge im Ergebnis gleich hoch besteuert werden, wie im Inland erzielte Erträge. Solcherart wird in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers – der für ausländische Portfoliodividenden keine Begünstigungen vorgesehen hat – durch die Anrechnung der ausländischen Steuer weniger eingegriffen, als durch die Befreiungsmethode. Dies findet auch seine Bestätigung in der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, nämlich zwischen bloßen Kapitalbeteiligungen und Beteiligungen höheren Ausmaßes zu unterscheiden. Der Gesetzgeber wollte (nur) jenen inländischen Kapitalgesellschaften, deren Tochtergesellschaften aktiv in einem ausländischen Staat wirtschaften und nicht bloß Kapitalveranlagung betreiben, den Vorteil des niedrigeren ausländischen Steuerniveaus zukommen lassen. Bloßen Kapitalveranlagungen soll daher nur die Anrechnung zuteil werden.

d. Der Unabhängige Finanzsenat hat nunmehr zu beurteilen, wie diese unterschiedlichen Rechtspositionen mit Blick auf die Rechtslage seit dem BBG 2009 zu bewerten sind.

Im Vergleich mit der Rechtslage (vor dem BBG 2009), die der VwGH in der E vom 17.4.2008, 2008/15/0064 zu bewerten hatte, sind wesentliche Änderungen eingetreten. Der VwGH stützte seine Formel von der „Erhaltung der Entscheidung des nationalen Gesetzgebers“, die zum damaligen Zeitpunkt zur Anrechnungsmethode führte, darauf, dass

- nach dem Gemeinschaftsrecht eine Steuerbefreiung oder Steueranrechnung gleichwertig ist,
- der Gesetzgeber zwischen Portfoliobeteiligungen und höheren Beteiligungsausmaßen unterscheiden wollte und
- bei niedrigerem Steuerniveau im Ausland nur die Anrechnungsmethode zu gleichen Ergebnissen führt.

Die Gleichwertigkeit beider Methoden hat der EuGH in der Rs Haribo wiederum bestätigt, sodass sich insoweit (unionsrechtlich) keine Änderung ergeben hat.

Geändert hat sich aber die Rechtslage in Bezug auf die Besteuerung von Portfoliodividenden. Während im Zeitpunkt der besagten VwGH-E alle ausländischen Portfoliodividenden steuerpflichtig waren, hat der Gesetzgeber mit dem BBG 2009 eine Grundsatzentscheidung getroffen und EU-Dividenden sowie EWR-Dividenden bedingt befreit und zwar unter der Bedingung eines maximal 10%-Punkte niedrigeren Steuersatzes. Mit dieser Regelung sollte offenkundig im Hinblick auf die Anrechnungsmethode eine gleichwertige Besteuerung gewährleistet werden. Damit ist der zu beurteilende Sachverhalt mit jenem im Zeitpunkt des Ergehens der VwGH-E 2008/15/0064 nicht mehr vergleichbar. Denn der Gesetzgeber hat nunmehr zum Ausdruck gebracht, dass er in steuerlicher Hinsicht Portfoliodividenden und höherwertigere Veranlagungen nicht mehr in jedem Fall unterschiedlich besteuern will. Somit ist eines der Hauptargumente der VwGH-E weggefallen.

Auch das zweite vom VwGH verwendete Argument – der Schutz vor niedrigerer ausländischer Besteuerung – ist im vorliegenden Fall vernachlässigbar, weil die Steuersätze (wie von der Bw. dargelegt) nicht mehr als 10%-Punkte unter und überwiegend sogar (weit) über dem österreichischen Steuerniveau liegen. Bei der Bw. kann auch die Befreiungsmethode und nicht nur die Anrechnungsmethode eine gleiche Besteuerung garantieren, weil die analog anzuwendende Regelung des § 10 Abs 5 KStG 1988 gerade diesem Anliegen dient.

Da nach dem EuGH unionsrechtlich beide Methoden gleichwertig sind, ist durch Auslegung der innerstaatlichen Rechtslage zu erforschen, welche Methode anzuwenden ist. Im Bereich der EU/EWR-Dividenden wurden die Portfoliodividenden mit BBG 2009 durch Steuerbefreiung

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

Aus den angeführten Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass das vom VwGH im Erkenntnis 2008/15/0064 vorgebrachte Argument der „geltungserhaltenden Reduktion“ infolge der geänderten Rechtslage nach dem BBG 2009 und dem EuGH-Urteil Haribo/Saline neu interpretiert werden muss. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen, die 2008 beim VwGH zur Anwendung der Anrechnungsmethode geführt haben nicht mehr gegeben. Das BBG 2009 hat eine neue Rechtslage bezüglich der Besteuerung von ausländischen Portfoliodividenden geschaffen. Der Gesetzgeber hat sich dezidiert – auch für (EWR)Drittstaatsdividenden – zur (bedingten) Befreiungsmethode bekannt. Es besteht zudem keine Gefahr einer günstigeren Besteuerung der Dividenden im Fall der Anwendung dieser bedingten Befreiungsmethode.

Die Drittstaatsdividenden (nicht aus EWR-Staaten stammende Dividenden) sind daher ebenfalls (analog zur Regelung in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG) steuerbefreit.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich damit im Jahr 2002 auf Dividenden iHv 11.528,72 €, die Depotgebühren iHv 3.345,17 € bleiben außer Ansatz.

3. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2002 ist daher aufzuheben:

Die Bw. hat am 23. März 2005 einen Antrag auf Aufhebung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 28. Oktober 2004 innerhalb der gesetzlichen Frist (also rechtzeitig) gestellt. Der Spruch des Bescheides ist inhaltlich unrichtig, weil die Besteuerung der Drittstaatsdividenden dem Unionsrecht widerspricht. Seit Ergehen des EuGH-Urteiles Haribo/Saline vom 10.2.2011 ist klargestellt, dass die volle Besteuerung von Drittstaatsdividenden – ohne Befreiung oder Anrechnung – gegen Art 63 AEUV verstößt. Nach

der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltenden nationalen Norm wurden die Drittstaatsdividenden aber zur Gänze besteuert. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Rechtmäßigkeit besondere Bedeutung zu. Letzteres hat Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Ritz, BAO, § 299, Rz 54). Die inhaltliche Unrichtigkeit wurde nicht von der Bw. verschuldet, sondern beruht auf einer fehlerhaften Gesetzesbestimmung. Es überwiegen daher die zugunsten der Bw. für eine Aufhebung sprechenden Gründe, zumal auch nicht von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit auszugehen ist. Dem Interesse der Bw. an der Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit steht lediglich das Interesse des Staates an der Vermeidung eines Ausfalles von Staatseinnahmen gegenüber. Da diese Staatseinnahmen aber infolge eines gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßenden Gesetzes überhaupt erst entstanden sind, ist das staatliche Interesse geringer einzustufen.

Aus den bezeichneten Gründen war der Berufung Folge zu geben.

Linz, am 4. März 2011