

Die Quellensteuerrückzahlung bei grenzüberschreitenden Portfoliodividenden nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG

Sofern nicht besondere Befreiungsbestimmungen eingreifen, unterliegen Gewinnausschüttungen österreichischer Gesellschaften an ausländische Gesellschaften einer – allenfalls durch ein Doppelbesteuerungsabkommen reduzierten – definitiven Kapitalertragsteuer. Da eine solche Besteuerung im Vergleich zum Inlandsfall diskriminierend wirkt, hat der Gesetzgeber des BBG 2009 in § 21 Abs 1 Z 1a KStG die Möglichkeit für Gesellschaften aus der EU und Norwegen geschaffen, diese Kapitalertragsteuer auf Antrag rückbezahlt zu erhalten, soweit sie nicht im Ausland ange rechnet werden kann. Unschärfen und Bedenken wurden weitgehend durch das BBG 2011 beseitigt, wenngleich in Teilbereichen nach wie vor zweifelhaft ist, ob die unionsrechtlichen Vorgaben hinreichend umgesetzt sind.¹

Von Georg Kofler / Ernst Marschner

1. Grundlegendes

1.1. Ausgangslage: Diskriminierung der grenzüberschreitenden Ausschüttungen österreichischer Portfoliodividenden

Bis zum BBG 2009² enthielt das österreichische Steuerrecht eine deutliche Diskriminierung von Ausschüttungen an ausländische Gesellschaften: Während nämlich im Inlandsfall eine nach § 94 Z 2 EStG idF vor BBG 2011 einbehaltene Kapitalertragsteuer wegen der umfas-

senden Beteiligertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG auf Ebene der Muttergesellschaft stets angerechnet oder erstattet wird, bestand im Fall der Auslandsausschüttung außerhalb der durch – bisherigen – § 94a EStG³ erfassten Situationen einer zumindest 10%igen beteiligungsmäßigen Verbundenheit eine definitive – allenfalls abkommensrechtlich reduzierte – Kapitalertragsteuerbelastung von Portfoliodividenden einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre EU- oder EWR-Muttergesellschaft nach § 93 iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG. Diese Diskriminierung ist nicht nur auf Kritik im Schrifttum gestoßen,⁴ sondern wurde auch von der Kommission beanstandet.⁵ Diese Kritik wurde zudem durch die Rechtsprechung sowohl des EFTA-Gerichtshofes⁶ als auch des EuGH⁷ befürwortet und vor kurzem vom VwGH⁸ bestätigt.

1 Siehe dazu auch *Kofler/Marschner*, Zweifelsfragen zur Kapitalertragsteuerentlastung und Kapitalertragsteuerstattung im Konzern, in: *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) [in Druck].

2 BGBl I 2009/52.

3 Zukünftig wird der bisherige § 94a EStG (dazu *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 168 ff) mit dem bisherigen § 94 Z 2 EStG in einer gemeinsamen Bestimmung zusammengefasst; der Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser neuen Bestimmung wurde durch das BBG 2011 (BGBl I 2010/111) mit dem 1. 10. 2011 normiert (§ 124b Z 185 EStG), wird aber durch das AbgÄG 2011 – gemeinsam mit dem neuen KESt-System – auf den 1. 4. 2012 verschoben (siehe die in der RV 1212 BlgNR XXIV. GP vorgesehene Fassung des § 124b Z 185 EStG Beschluss im Nationalrat vom 8.7.2011). Im Sinne einer Liberalisierung der bisherigen KESt-Befreiung für Inlandsausschüttungen in § 94 Z 2 EStG werden diese an die Voraussetzungen des bisherigen § 94a EStG angepasst (ErRV 981 BlgNR XXIV. GP, 128). Dies betrifft insbesondere das niedrigere Beteiligungsausmaß (10%, bisher 25%) und die Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen (Beteiligungen über eine Personengesellschaft), die bisher zwar nicht vom Wortlaut, zumindest aber nach der Verwaltungspraxis von § 94a EStG erfasst waren (dazu *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 189, und ausführlich zum Unionsrecht *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 3 Rz 23 ff). Aufgrund dieser Angleichung wird auch der bisherige § 94a EStG entfallen (ErRV 981 BlgNR XXIV. GP, 128).

4 *Blasina*, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht, SWI 2003, 14 (16); *W. Loukota*, Dividendenbesteuerung bei be-

schränkter Körperschaftsteuerpflicht – verbleibende Diskriminierungen im Lichte der EG/EWR-Freiheiten, SWI 2004, 504 (504 ff); *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 273 ff; *Biebl/Pfeiffer*, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden gemäß § 94a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (307 ff); *Biebl*, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (69 ff); *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (175 ff); *Biebl*, EuGH in der Rs. *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29 (29 ff); *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f); *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴¹ § 94a Tz 5; *Jakom/Marschner*, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 3 ff; siehe aber für den EWR-Raum auch die Überlegungen von *H. Loukota*, Ist § 94a EStG wirklich europarechtswidrig? SWI 2006, 13 (13 ff).

5 Siehe die Pressemitteilung der Kommission IP/07/1152 (23. 7. 2007) und dazu die Mitteilung in ÖStZ 2007/737, 369, sowie Pkt 5 des Protokolls Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006 = ARD 5745/12/2007.

6 EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*.

7 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit International*; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta*.

8 VwGH 23. 9. 2010, 2008/15/0086; siehe auch VwGH 17. 11. 2010, 2005/13/0111, ÖStZB 2011/179, 300.

Die Bedenken richteten sich angesichts des auch im Inlandsfalle bei unter 25%igen (zukünftig unter 10%igen)⁹ Beteiligungen vorzunehmenden KESt-Abzuges (§ 94 Z 2 EStG) freilich weniger gegen das Erhebungsverfahren in Form des KESt-Abzuges, sondern gegen die **nachfolgende Nichtentlastung**.¹⁰ Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich aber auch, dass eine Entlastung (Rückerstatung) nicht schrankenlos erfolgen muss: Entgegen der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs¹¹ ist nämlich nach der Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Denkavit Internationaal*¹² und *Amurta*¹³ eine Ungleichbehandlung dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer erfolgt.¹⁴ Demnach kann für Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften außerhalb des § 94a KStG – bzw. zukünftig nach § 94 Z 2 EStG¹⁵ – der definitive KESt-Abzug jedenfalls dann beibehalten werden, wenn im anderen Staat auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens eine (volle) Anrechnung der österreichischen Quellensteuer erfolgt.¹⁶

1.2. Einführung einer Rückzahlungsverpflichtung durch das BBG 2009

Mit dem BBG 2009¹⁷ hat der Gesetzgeber auf die unionsrechtlichen Bedenken durch die Einführung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG reagiert. Dieser lautete in der Stammfassung

„Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist von dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.“

Für EU-Gesellschaften und EWR-Gesellschaften (bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)¹⁸ wurde solcherart unabhängig von materiellen Voraussetzungen (Beteiligungshöhe, Beteiligungsduer, Unmittelbarkeit) ab 18. 6. 2009¹⁹ eine **antragsgebundene Rückzahlungsmöglichkeit** für die Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs 2 Z 1lit a EStG (Dividenden etc) vorgesehen, „*soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann*“; diese Nichtanrechenbarkeit ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.²⁰ Begründet wurde die Einführung dieser Bestimmung mit den unionsrechtlichen Bedenken, die gegen die Besteuerung von Dividenden

9 Siehe FN 3.

10 Ausführlich *Biebl*, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (72); *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f); *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (432)). Ob sich Bedenken gegen den KESt-Abzug im Vergleich zur Quellentlastung nach dem bisherigen § 94a EStG womöglich aus dem Urteil in der Rs *Kommision/Niederlande* (EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873) ableiten lassen, bleibt abzuwarten (siehe dazu *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Erhebung niederländischer Quellensteuer auf Dividenden an irische und norwegische Gesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2009, 409 (409 ff)); dagegen spricht, dass eine solche Überlegung auf eine – vom EuGH bisher abgelehnte (zB EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services*) – horizontale Vergleichspaarbildung zweier grenzüberschreitender Situationen (Quellenentlastung nach § 94a EStG bei Ausschüttungen an qualifizierte EU-Muttergesellschaften, Quellenabzug und durch § 21 Abs 1 Z 1a KStG bedingte Rückzahlung bei Ausschüttungen an EWR-Muttergesellschaften) hinausliefe.

11 EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11; für eine kritische Analyse aus österreichischer Sicht siehe *Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff), und *Kofler, G.*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus-Bank-Urteil, ÖStZ 2005/375, 169 (169 ff).

12 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal* – Tz 45 ff.

13 EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 79 ff

14 Siehe dazu und zu EWR-Situationen *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (54 ff mwN); *Jakom/Marschner*, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 3 ff; ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564 ff.

15 Siehe FN 3.

16 Noch weitergehend und im Ergebnis wohl gegen die Rechtsprechung des EuGH BFH 22.4.2009, I R 53/07, IStR 2009, 551 m Ann *Wassermeyer* und *Schön*.

17 BGBI I 2009/52.

18 Dh derzeit Norwegen nach dem DBA BGBI III 1997/1 idF BGBI III 2006/181.

19 Mangels besonderer In-Kraft-Tretens-Bestimmung ist § 21 Abs 1 Z 1a am 18. 6. 2009 in Kraft getreten (siehe Art 49 Abs 1 B-VG); Probleme ergeben sich solcherart einerseits für vor diesem Zeitpunkt eingehaltene Quellensteuern bei Ausschüttungen an EU-Gesellschaften und norwegische Gesellschaften, andererseits vor dem Hintergrund der weltweit wirkenden Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV bzw der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 40 EWR-Abkommen im Hinblick auf die von § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht erfassten Ausschüttungen an Drittstaatsgesellschaften bzw isländische und liechtensteinische Gesellschaften; dazu unten Kapitel 5.

20 Dazu *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (432 ff); *Bendlinger/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (684 ff); siehe auch Rz 1462a ff KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

und Ausschüttungen an Körperschaften, die in der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind, bestanden.²¹ Entsprechend den vom EuGH in *Amurta* „aufgestellten Grundsätzen [sollte] eine Rückzahlungsmöglichkeit für jene Teile der Kapitalertragsteuer, die im Ausland nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden können, geschaffen werden“.²²

1.3. Nachbesserungen im BBG 2011

Allerdings bestanden gegen diese Neuregelung weiterhin eine Reihe unionsrechtlicher Bedenken, insbesondere im Hinblick auf die erfassten Kapitalerträge und die Zuständigkeitsregelung.²³ Der Gesetzgeber hat diese Bedenken aufgegriffen und bereits im Rahmen des BBG 2011²⁴ den ersten Satz des § 21 Abs 1 Z 1a KStG mit Wirkung ab 1. 1. 2011²⁵ folgendermaßen neu gefasst:²⁶

„Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann.“

Der zweite Satz des § 21 Abs 1 Z 1a KStG, der dem Steuerpflichtigen die Nachweispflicht der Nichtanrechenbarkeit aufgibt, blieb durch das BBG 2011 unverändert. Die Neuregelung durch das BBG 2011 ist somit gewichtigen

unionsrechtlichen Überlegungen gefolgt, wenngleich nach wie vor offen ist, ob die „Teilneutralisierungsthese“ des § 21 Abs 1 Z 1a KStG den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung tatsächlich entspricht.²⁷

2. Objektiver und subjektiver Anwendungsbereich: Erfasste Kapitalerträge und Körperschaften

EU-Gesellschaften und EWR-Gesellschaften (bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) steht somit unabhängig von materiellen Voraussetzungen (Beteiligungshöhe, Beteiligungsduer, Unmittelbarkeit) eine antragsgebundene Rückzahlungsmöglichkeit für die Kapitalertragsteuer zu, „soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann“; diese Nichtanrechenbarkeit ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. In persönlicher Hinsicht erfordert § 21 Abs 1 Z 1a KStG somit, dass es sich um beschränkt Steuerpflichtige handelt, „die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind“. Hinzu tritt der – wohl selbstverständliche – Vorbehalt, dass keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.²⁸

Rückzahlungsberechtigt sind somit zunächst in der EU ansässige beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG, unabhängig von ihrer Nennung in der Mutter-Tochter-RL.²⁹ Berechtigt sind auch Pensionskassen, die nicht ohnehin von § 6 Abs 1 KStG erfasst sind;³⁰ ob jedoch auch körperschaftlich organisierte Investmentfonds unter § 21 Abs 1 Z 1a KStG fallen, ist Gegenstand intensiver Diskussionen.³¹ Zu beachten

21 ErlRV 113 BlgNR XXIV, GP, 71.

22 ErlRV 113 BlgNR XXIV, GP, 71; weiters Bendlinger/Kofler, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (684 f).

23 Dazu unten Kapitel IV.2. und IV.4.

24 BGBl I 2010/111.

25 Die Neufassung des § 21 Abs 1 Z 1a erster Satz tritt nach § 26c Z 24 erster Satz KStG mit 1. 1. 2011 in Kraft. § 21 Abs 1 Z 1a KStG verweist aber auf die Bestimmungen des § 27 Abs 2 Z 1 lit a, b und c EStG (idF BBG 2011), die nach dem BBG 2011 erst am 1. 10. 2011 (§ 124b Tz 185 EStG idF BBG 2011) in Kraft treten, was durch das – derzeit als Regierungsvorlage vorliegende – AbgÄG 2011 auf den 1. 4. 2012 verschoben werden soll (siehe die in der RV 1212 BlgNR XXIV, GP vorgesehene Fassung des § 124b Z 185 EStG). § 26c Z 24 zweiter Satz KStG sieht daher in der derzeit geltenden Fassung vor, das für bis „zum 1. Oktober 2011 zugeflossene Kapitalerträge gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit. a, b und c des Einkommensteuergesetzes 1988 [...] § 21 Abs 1 Z 1a sinngemäß anzuwenden“ sind, wobei durch das AbgÄG 2011 der 1. 10. 2011 konsequenterweise durch den 1. 4. 2012 ersetzt werden soll (siehe die in der RV 1212 BlgNR XXIV, GP vorgesehene Fassung des § 26c Z 24 zweiter Satz KStG). Zu den unionsrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der mangelnden Rückwirkung siehe unten Kapitel 4.

26 Siehe dazu ausführlich Kofler/Marschner, Zweifelsfragen zur Kapitalertragsteuerentlastung und Kapitalertragsteuerstattung im

Konzern, in: Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) [in Druck].

27 Dazu Kapitel 3.2.

28 EAS 3100 = SWI 2009, 571.

29 Siehe auch zur Einbeziehung von mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften W. Loukota, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (434 u 438 f).

30 EAS 3126 = SWI 2010, 195.

31 Siehe dazu ausführlich Bayer/Ortner, § 21 Abs 1 Z 1a KStG – Neue Steuerentlastungen für Outbound-Dividenden „corporate funds“ als entlastungsberechtigte Körperschaften, in: Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) [in Druck]. Unklar ist insbesondere, wie sich die Rückzahlungsbestimmung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG – nicht zuletzt im Lichte des Aberdeen-Urturts (EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, Slg 2009, I-5145, Aberdeen Property Fininvest Alpha) – zur „Durchgriffsbesteuerung“ bei ausländischen, körperschaftlich organisierten Investmentfonds verhält. Siehe dazu die weite Auslegung der Verwaltungspraxis in Rz. 54 InvFR 2008, EAS 3012 = SWI 2009, 8, und EAS 3044 = SWI 2009, 162, sowie zum Problem vor zB W. Loukota, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (435 u 438 f), Jakom/Marschner, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 5.

bleibt, dass bei EWR-Gesellschaften der Anwendungsbereich des § 21 Abs 1 Z 1a KStG zusätzlich eingeschränkt ist: Aufgrund des **Amts- und Vollstreckungshilfeerfordernisses im EWR-Raum** sind derzeit lediglich norwegische Körperschaften erfasst, zumal nur im DBA Norwegen³² eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vereinbart ist.³³ Allerdings hat die EU mit Island im Jahr 2010 die Beitrittsverhandlungen aufgenommen³⁴ und zudem verhandelt Österreich derzeit mit Liechtenstein ein neues Doppelbesteuerungsabkommen, das letztlich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vorsehen könnte.³⁵ Nicht näher determiniert wird, wann eine Gesellschaft in einem EU- oder EWR-Staat „ansässig“ iSd § 21 Abs 1 Z 1a KStG ist. So ist offen, ob die „Ansässigkeit“ iS einer einfachen Anknüpfung an die unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland auf Basis des (ausländischen) Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung zu verstehen sein soll. Denkbar wäre auch ein Abstellen auf den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsbegriff nach Art 4 Abs 1 OECD-MA; für dieses Verständnis könnte insb sprechen, dass § 21 Abs 1 Z 1a KStG auf die Anrechnung der KESt „auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat“ abstellt.³⁶ Der **sachliche Anwendungsbereich** des § 21 Abs 1 Z 1a KStG bezog sich in der Stammfassung lediglich auf „Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a“, also auf Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien bzw GmbH-Anteilen. Unionsrechtliche Bedenken bleiben daher im Hinblick auf die Freistellungsregeln in Inlandsachverhalten (§ 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG) bei grenzüberschreitenden **Bezügen aus Genossenschaftsanteilen, aus Genussrechten und aus Partizipationskapital** besteh-

hen.³⁷ Diese unionsrechtlichen Bedenken hat der Gesetzgeber im BBG 2011 durch eine Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs der Rückzahlung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG aufgegriffen³⁸ und die Rückzahlungsmöglichkeit über Dividenden etc hinaus ausgedehnt. Erfasst sind nunmehr auch Erträge nach § 93 Abs 2 Z 1 lit b EStG (zukünftig § 27 Abs 2 Z 1 lit b EStG), also gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, und Erträge nach § 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG (zukünftig § 27 Abs 2 Z 1 lit c EStG), also gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital iSd BWG und des VAG.

3. Umfang der Kapitalertragsteuerrückzahlung

3.1. Abhängigkeit von der Steueranrechnung im Empfängerstaat und Nachweispflichten

Nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG ist die Kapitalertragsteuer zurückzuerstatten, „soweit“ sie „nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann“, wobei – wohl unionsrechtskonform³⁹ – der Steuerpflichtige „den Nachweis zu erbringen [hat], dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann“.

Die **Nachweispflichtung**⁴⁰ des Steuerpflichtigen bezieht sich somit darauf, dass die Kapitalertragsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht oder nicht zur Gänze angerechnet werden kann.⁴¹ Die Materialen verweisen diesbezüglich auf den Nachweis „z.B. durch einen ausländischen Besteuerungsbescheid“⁴² und die KStR 2001

32 BGBI III 1997/1 idF BGBI III 2006/181.

33 Siehe auch *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (435). Solcherart läuft aber die Neuregelung im Hinblick auf EWR-Staaten aber derzeit im Grunde ins Leere, zumal im Verhältnis zu Norwegen ohnehin eine Quellensteuerbefreiung für Ausschüttungen an eine nutzungsberechtigte Gesellschaft iSd Art 10 Abs 2 des DBA Norwegen besteht.

34 Siehe die Pressemitteilung der Kommission „EU-Kommission begrüßt Beschluss des Rates zur Aufnahme von Beitrittsverhandlungen mit Island“, IP/10/759 (17. 6. 2010).

35 Siehe Art 26 f des Begutachtungsentwurfs des DBA Liechtenstein, wobei nach der ersten Verhandlungsrounde zwar Einigkeit über eine umfassende Amts-, nicht aber über die Vollstreckungshilfe bestehen dürfte; vgl auch *Moritz*, Mehr Information, weniger Steuer?, Die Presse 30.5.2011, 18.

36 Sodann wäre aber die Folgefrage zu stellen, ob auch die OECD-Auslegung in Art 4 Tz 8.2 OECD-MK 2008 anwendbar sein soll; danach wäre eine Gesellschaft, die aufgrund einer Tie-Breaker-Regel iSd Art 4 Abs 3 OECD-MA im Fall einer in zwei ausländischen Staaten doppelt ansässigen Gesellschaft in nur einem der beiden ausländischen Staaten „ansässig“ ist, auch aus der Sicht eines Quellenstaates nur in diesem Staat als ansässig anzusehen. Bei einer intendierten Anknüpfung an den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsbegriff wäre überdies fraglich, wie in jenen Fällen vorzugehen

wäre, in denen die abkommensrechtliche Ansässigkeitsdeterminierung bei doppelt ansässigen Gesellschaften eines Verständigungsverfahrens bedürfte.

37 *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (436 f); *Marschner*, Abzugssteuerpflicht bei Genussrechten, in: *Schragl/Stefaner* (Hrsg), Handbuch Genussrechte (2010) 141 (150 f); *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 159; *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (281 f); *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 161.

38 EB RV 981 XXIV. GP, 145 f („unionsrechtlich geboten“).

39 Ob die „Abwälzung“ der Nachweispflicht auf den Steuerpflichtigen unionsrechtlich zulässig ist, wird man angesichts der jüngeren Rechtsprechung des EuGH in gewissen Grenzen wohl bejahen können; ebenso *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (434).

40 Wohl iS einer Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO; siehe *W. Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (433); *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (279).

41 Siehe die Beispiele in Rz 1462d KStR 2001 idF KStR-Wartungs-erlass 2010.

42 ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 71. Vgl auch UFS 26. 4. 2011, RV/0393-F/08.

überdies auf eine „Bestätigung der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates“.⁴³ Irrelevant für Zwecke der Rückerstattung ist, aus welchem Grund keine Anrechnung möglich war.⁴⁴ Gerade im Falle einer Befreiung im Ausland wird die Nachweisführung daher relativ einfach erfolgen können.⁴⁵ Der Nachweis der Nichtenrechenbarkeit kann aber insb dann problembehaftet sein, wenn das Ausland den Vor- oder Rücktrag einer DBA-Anrechnung gestattet⁴⁶ oder im Ausland in Verlustsituationen eine Option zur Geltendmachung der Quellensteuer als Betriebsausgaben besteht. Unproblematisch sind hingegen jene Fälle, in denen kein Abkommen besteht; hier kommt es – entsprechend der EuGH-Judikatur in den Rs *Denkavit Internationaal*⁴⁷ und *Amurta*⁴⁸ – auch nach dem Wortlaut des § 21 Abs 1 Z 1a KStG unabhängig davon zur Rückzahlung in Österreich, ob im Ausland allenfalls eine unilaterale Anrechnung erfolgt.⁴⁹

Unklar bleibt freilich, wie vorzugehen ist, wenn der **Ansässigkeitsstaat die (körperschaftsteuerliche) Anrechnungsmethode** verwendet und die in Österreich anfallende Körperschaftsteuer und die – allenfalls abkommensrechtlich reduzierte – Kapitalertragsteuer anrechnet; kommt es nämlich im Ausland zB aufgrund des Eingreifens eines Anrechnungshöchstbetrages zu keiner vollen Anrechnung der beiden Steuern, muss der Anwendung § 21 Abs 1 Z 1a wohl die Überlegung zu Grunde gelegt werden, dass es aus österreichischer Sicht primär zu einer Anrechnung der österreichischen Körperschaftsteuer im Ausland kommt, sodass eine dann allenfalls nicht mehr anrechenbare Kapitalertragsteuer nach § 21 Abs 1 Z 1a erstattungsfähig ist.⁵⁰ Eine solche Sichtweise ist auch konsequent: Die Überlegung der primären Anrechnung der Körperschaftsteuer liegt für den umgekehrten Fall der grenzüberschreitenden Ausschüttungen an eine österreichische Gesellschaft nämlich auch dem Entwurf des § 10 Abs 6 KStG idF der Regierungsvorlage des AbgÄG 2011⁵¹ zu Grunde.

3.2. Unionsrechtskonformität des österreichischen Teilneutralisierungskonzepts?

Bezweifelt werden muss aber, dass das „Teilneutralisierungskonzept“ des § 21 Abs 1 Z 1a KStG, das nur eine partielle Erstattung vorsieht (arg „soweit“), wenn im Ausland eine partielle Anrechnung erfolgt ist, tatsächlich den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.

Klar erscheint zunächst, dass das **Abstellen auf eine abkommensrechtliche Steueranrechnung** im Ausland dem Unionsrecht entspricht: Während nämlich der EuGH bereits mehrfach deutlich gemacht hat, dass eine unilaterale Anrechnung⁵² einer diskriminierenden Quellensteuer durch den Ansässigkeitsstaat oder eine nationale Nichtbesteuerung der Dividende⁵³ im Ansässigkeitsstaat den Quellenstaat nicht von seiner Verpflichtung zur diskriminierungsfreien Besteuerung entbindet, ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH dennoch deutlich, dass eine Entlastung (Rückerstattung) von einer diskriminierenden Quellensteuer nicht schrankenlos erfolgen muss: Entgegen der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs⁵⁴ ist nämlich nach der Rechtsprechung des EuGH in *Denkavit Internationaal*,⁵⁵ *Amurta*,⁵⁶ *Kommission/Italien*⁵⁷ und *Kommission/Spanien*⁵⁸ eine Ungleichbehandlung dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer und damit eine „Neutralisierung“ erfolgt.⁵⁹ Durch ein Doppelbesteuerungsabkommen können sohin zwei Steuersysteme derart „verknüpft“ sein, dass eine Entlastung in einem Partnerstaat eine Diskriminierung im anderen Partnerstaat zu „neutralisieren“ vermag.

Unklar ist allerdings, ob diese „Neutralisierung“ nur dann eintritt, wenn es im Ansässigkeitsstaat zu einer **Vollanrechnung** (samt allfälliger Erstattung) kommt, oder ob – wie § 21 Abs 1 Z 1a KStG unterstellt – auch eine „normale“ Anrechnung (bis zur Grenze des Höchstbe-

43 Rz 1462e KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

44 ZB Verluste ohne Anrechnungsvortrag; Rz 1462e KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, Körperschaftsteuer 2010 (2010) 123 f.

45 Jakom/Marschner, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 4.

46 Für Lösungsvorschläge siehe *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (278).

47 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal* – Tz 45 ff.

48 EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 79 ff.

49 Siehe auch *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (54 ff mwN); *Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 161.

50 *Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 161.

51 RV 1212 BlgNR XXIV. GP.

52 EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 75 ff; EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (nnv) – Tz 66.

53 EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, Slg 2009, I-5145, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 54.

54 EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*.

55 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal* – Tz 45 ff.

56 EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 79 ff.

57 EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Slg 2009, I-10983, *Kommission/Italien* – Tz 36 ff.

58 EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (nnv) – Tz 58 ff.

59 Dazu und zu EWR-Situationen *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (54 ff mwN); ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564 ff mwN.

trages) genügen würde, zumindest eine partielle „Neutralisierung“ herbeizuführen. Die Kommission⁶⁰ und der EuGH⁶¹ fordern wohl eine Vollneutralisierung iS einer „Alles-oder-Nichts-Lösung“, wobei es offenbar weniger darauf ankommen soll, ob bereits im Doppelbesteuerungsabkommen eine – vom OECD-MA nicht geforderte auch und von keinem der Mitgliedstaaten gewährte – volle Anrechnung („full credit“) vorgesehen ist,⁶² sondern auf die faktische Anrechenbarkeit der vollen (diskriminierenden) Quellensteuer, die auch im Rahmen einer normalen Anrechnung („ordinary credit“) erfolgen kann.⁶³ Erfolgt daher eine solche „Neutralisierung“ faktisch nicht oder nur unvollständig – etwa wegen eines Schachtelpivils⁶⁴ oder einer Verlustsituation bei der ausländischen Muttergesellschaft⁶⁵ –, so obliegt dem Quellenstaat eine entsprechende, volle Entlastung von der diskriminierenden Quellensteuer. Soweit der andere Staat in einer Verlustsituation einen – bei Quellensteuern unionsrechtlich nicht erforderlichen⁶⁶ – Anrechnungsvortrag betreffend gewährt, könnte eine Neutralisierung angenommen werden. Insofern entspricht wohl das „Teilneutralisierungskonzept“ des § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht den Vorgaben des Unionsrechts.

4. Finanzamtszuständigkeit für die Rückzahlung

4.1. Ineffizienz und Diskriminierung durch die doppelte Antragspflicht nach dem BBG 2009

In der Stammfassung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG war noch vorgesehen, dass die Rückzahlung durch das „für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge“ zuständige Finanzamt zu erfolgen habe. Bei dieser Anordnung war unklar, ob die Quellensteuer-rückzahlung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG aufgrund ihrer weiteren Entlastungswirkung einer gleichzeitigen Entlas-

tung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgeht, für die gem § 18 Abs 1 AVOG 2010⁶⁷ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zuständig wäre.⁶⁸ Das BMF ging in den KStR 2001 davon aus, dass im Falle eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen, das eine Beschränkung des Quellensteuersatzes vorsieht, die nicht nach der DBA-Entlastungsverordnung⁶⁹ bereits im Zuge des Kapitalertragsteuerabzuges berücksichtigt wurde, zwei parallele Anträge notwendig sind: Erstens ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Grund der im DBA vorgesehenen Quellensteuerreduktion beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, und zweitens ein Antrag auf Rückzahlung der im Ausland nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer gem § 21 Abs 1 Z 1a KStG beim für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt.⁷⁰

Dies erschien nicht nur ineffizient, sondern stieß zudem auf unionsrechtliche Bedenken im Hinblick auf eine verfahrensrechtliche Diskriminierung:⁷¹ Die Zuständigkeit des jeweiligen Betriebsfinanzamtes zwang eine ausländische Gesellschaft mit mehreren Inlandsbeteiligungen, je nach Sitz der Beteiligungskörperschaften eine Vielzahl von Rückzahlungsanträgen zu stellen, während im Inlandsfall die Erstattung bzw Anrechnung im Rahmen der Steuererklärung der beteiligten Körperschaft bei nur einem Finanzamt geltend gemacht werden könnte.

4.2. Nachbesserung durch das BBG 2011: Rückwirkende Zuständigkeit des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart

Der Gesetzgeber des BBG 2011⁷² hat die Bedenken gegen diese Regelung aufgegriffen: Mit dem BBG 2011 ist daher in § 21 Abs 1 Z 1a KStG auch die Zuständigkeits-

60 Siehe die Pressemitteilung „Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividendenzahlungen“, IP/09/435 (19. 3. 2009), und vorgehend „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007). Dieses Verfahren ist beim EuGH als Rs C-284/09, *Kommission/Deutschland*, anhängig.

61 EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Slg 2009, I-10983, *Kommission/Italien* – Tz 35 ff; Schlussanträge GA Kokott 16. 7. 2009, C-540/07, Slg 2009, I-10983, *Kommission/Italien* – Tz 48 ff.

62 So aber zB *Corlewener*, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die Quellenbesteuerung Nichtansässiger, IWB 2009/8, Fach 11 Gr. 2, 971 (977 f); *Fortuin*, Commission v Spain. Failure to fulfil obligations. Dividends distributed to resident and non-resident companies. Court of Justice, H&I 2010/9, 50 (61 f).

63 EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Slg 2009, I-10983, *Kommission/Italien* – Tz 39; EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (nnv) – Tz 61 ff.

64 So die Situation in EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*; siehe auch Schlussanträge GA Mengozzi 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 89.

65 Siehe zB *Biebl*, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (72).

66 Vgl zB EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 166 ff; dazu kritisch und mwN *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Einl Rz 11.

67 BGBl I 2010/9.

68 Siehe dazu *Bendlinger/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (685); so zu § 94a EStG zB UFS Salzburg 11. 4. 2007, RV/0323-S/06.

69 BGBl III 2005/92.

70 Rz 1462c KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

71 Dazu *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayer*, KStG (2011) § 21 Tz 160.

72 BGBl I 2010/111.

wortfolge („*von dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt*“) entfallen. Diese Änderung steht im Zusammenhang mit der Neufassung des § 18 Abs 1 Z 2 AVOG 2010 durch das BBG 2011, wonach dem **Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart** für das gesamte Bundesgebiet ab 1. 1. 2011⁷³ unter anderem „**Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988**“ obliegen. Im Sinne der Verwaltungökonomie wird damit „verhindert, dass ein beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger bei mehreren Finanzämtern Anträge auf die Rückzahlung von Kapitalertragsteuer stellen muss“.⁷⁴

Um **Fristverletzungen**, die sich aus der Einreichung beim zwischenzeitlich unzuständigen Finanzamt ergeben würden, zu vermeiden, sollen solche Anträge als beim zuständigen Finanzamt eingereicht gelten;⁷⁵ in diesem Sinne bestimmt § 30 Abs 6 zweiter Satz AVOG 2010, dass Anträge auf Rückzahlungen nach § 21 Abs 1 Z 1a, die „vor dem 1. Jänner 2011 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingebracht [wurden], obwohl dieses Finanzamt zu diesem Zeitpunkt für die diesbezügliche Erledigung nicht zuständig war“, „als beim zuständigen Finanzamt eingebracht“ gelten.

Allerdings ist auch in Zukunft nicht jede Rückerstattung von KESt durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu bearbeiten. Eine Erstattung gem § 94 Z 2 letzter Satz EStG⁷⁶ ist nach § 21 Abs 3 AVOG 2010 weiterhin durch das Betriebsfinanzamt der Tochtergesellschaft zu bearbeiten. In diesem Fall erfolgt der KESt-Abzug deshalb, weil – bei ansonsten grundsätzlicher Anwendbarkeit der Befreiung von der KESt gem § 94 Z 2 EStG – die Behaltefrist von einem Jahr noch nicht erfüllt ist, ein Missbrauchsverdachtsfall iSd VO BGBl 1955/56 oder eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

4. Fragen der Rückwirkung: Zeitlicher Anwendungsbereich des § 21 Abs 1 Z 1a KStG

Der Gesetzgeber hat weder in der Stammfassung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG noch in der Erweiterung durch das BBG 2011 eine **Rückwirkung** angeordnet. So ist die Stammfassung mangels besonderer In-Kraft-Tretens-Bestimmung am 18. 6. 2009 in Kraft getreten,⁷⁷ die Erweiterung nach § 26c Z 24 KStG am 1. 1. 2011. Für vor diesem Zeitpunkt einbehaltene **Quellensteuern bei Ausschüttungen an EU-Gesellschaften und norwegische Gesellschaften** steht diesen aufgrund des Anwendungsvorranges der Grundfreiheiten des AEUV bzw des EWR-Abkommens grundsätzlich die Möglichkeit offen, eine im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht erhobene Quellensteuer zB auf Grundlage des § 240 Abs 3 BAO beim FA Bruck Eisenstadt Oberwart⁷⁸ zurückzufordern,⁷⁹ sofern die Steuer im Ansässigkeitsstaat nicht auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden konnte oder kann.⁸⁰ Dies dürfte auch der Gesetzgeber zugestehen, zumal die Materialien ausdrücklich davon ausgehen, dass die Rückzahlung „unionsrechtlich geboten“ sei.⁸¹ Die Rechtsgrundlage dafür wird – wie auch der VwGH unlängst für eine im Jahr 2002 erfolgte Ausschüttung festgestellt hat – unmittelbar im **Unions- bzw EWR-Recht** zu erblicken sein:

„Mit jenem Betrag an Kapitalertragsteuer, für den tatsächlich eine Anrechnung nicht möglich war, führt die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu einer dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Belastung der ausländischen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin [...]. Da insoweit die innerstaatliche Norm durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.“⁸²

73 § 30 Abs 6 erster Satz AVOG 2010.

74 ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 145 f.

75 ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 145 f.

76 Ab 1. 4. 2012; bis 31. 3. 2012 § 94a Abs 2 letzter Satz EStG.

77 Art 49 Abs 1 B-VG.

78 Zur Zuständigkeit auch so EAS 3012 = SWI 2009, 8; ebenso zB *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (180); *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 m FN 58); *Bendligner/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (685 f); *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (277 f); *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 162; deutlich auch EAS 3012 = SWI 2009, 8; zur Anwendbarkeit des § 240 Abs 3 BAO siehe tendenziell auch das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 = ARD 5745/12/2007, betreffend „KESt-Freiheit bei Ausschüttungen an Nicht-EU-Gesellschaften“.

79 Zumindest für EU-Situationen scheint dieses Ergebnis jedenfalls auch für Ausschüttungen vor dem In-Kraft-Treten der BeteiligungsRL mit Wirkung ab Mitte 2002 (Richtlinie 76/308/EWG, ABI L 73/18 (19. 3. 1976), idF Richtlinie 2001/44/EG, ABI L 175/17 (28. 6. 2001)) zu gelten; siehe etwa zu den Streitjahren 1987 bis 1989 zB EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, Den-

kavit Internationala, und zu einer Ausschüttung im Mai 2002 VwGH 23. 9. 2010, 2008/15/0086.

80 Siehe *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (180); *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f); *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴¹ § 94a Tz 5; *Bendligner/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (685 f); *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (277 f); *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 162; deutlich auch EAS 3012 = SWI 2009, 8; zur Anwendbarkeit des § 240 Abs 3 BAO siehe tendenziell auch das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 = ARD 5745/12/2007, betreffend „KESt-Freiheit bei Ausschüttungen an Nicht-EU-Gesellschaften“.

81 ZB ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 145 f.

82 VwGH 23. 9. 2010, 2008/15/0086.

Auch die Finanzverwaltung geht zumindest implizit von einer rückwirkenden Anwendung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG aus: So kann nach den KStR 2001 ein Rückzahlungsantrag analog zu § 240 Abs 3 BAO bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer folgt, gestellt werden;⁸³ dadurch werde „[p]raktisch [...] auch Rückerstattungen für Zeiträume vor Inkrafttreten des § 21 Abs 1 Z 1a ermöglicht“.⁸⁴

5. Ausschüttungen an Gesellschaften in EWR- bzw Drittstaaten

Von § 21 Abs 1 Z 1a KStG sind jedoch Gesellschaften in EWR-Staaten ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe (Island und Liechtenstein) und – unabhängig vom Bestehen einer Amts- oder Vollstreckungshilfe – generell Gesellschaften aus den übrigen Drittstaaten nicht erfasst.⁸⁵ Im Verhältnis zu diesen Staaten kommt es daher nach nationalem Steuerrecht zu keiner Rückzahlung von Kapitalertragsteuer nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG. Der Ausschluss dieser beiden Gruppen vom Rückzahlungsverfahren begegnet jedoch grundfreiheitsrechtlichen Bedenken:⁸⁶

5.1. EWR-Staaten

Im Hinblick auf die EWR-Staaten Liechtenstein und Island wird man aus dem *Fokus Bank*-Urteil des EFTA-Gerichtshofes⁸⁷ zunächst folgern können, dass die Kapi-

talverkehrsfreiheit des Art 40 EWR-Abkommen grundsätzlich eine entsprechende Gleichbehandlung von EWR-Muttergesellschaften fordert, die Dividenden von ihren österreichischen Tochtergesellschaften beziehen.⁸⁸ Sowohl der Gesetzgeber in § 21 Abs 1 Z 1a KStG als auch die bisherige Verwaltungspraxis⁸⁹ schließen die Rückerstattung im Verhältnis zu den EWR-Staaten Liechtenstein und Island aus, zumal diese mangels Geltung der AmtshilfeRL und der BeitreibungsRL bzw vergleichbarer abkommensrechtlicher Instrumente gegenüber Österreich nicht zur Leistung von Amts- und Vollstreckungshilfe bereit sind.⁹⁰

Das Abstellen auf die **Vollstreckungshilfe** in § 21 Abs 1 Z 1a KStG dürfte mangels praktischer Relevanz unzulässig sein,⁹¹ zumal ein „Vollstreckungserfordernis“ allenfalls bei einem Rückerstattungsfehler der Finanzverwaltung denkbar ist. Die mangelnde **Amtshilfe** ist hingegen grundsätzlich ein tauglicher Rechtfertigungsgrund auch in EWR-Situationen.⁹² Der EuGH hat gerade in seiner jüngeren Rechtsprechung im Hinblick auf den EWR-Raum deutlich gemacht, dass eine Quellensteuerbefreiung vom Nachweis, dass die Auslandsgesellschaften die im nationalen „Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen“, abhängig gemacht werden könne und die nationalen Steuerbehörden die Erfüllung dieser Voraussetzungen „tatsächlich nachprüfen können müssen“,⁹³ was prinzipiell für die Zulässigkeit der Amtshilfevoraussetzung in § 21 Abs 1 Z 1a KStG spricht.⁹⁴ Damit wäre der Ausschluss von Liechtenstein und Island (derzeit)⁹⁵ freilich unionsrechtskonform.

83 Rz 1462d KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010.

84 Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, Körperschaftsteuer 2010 (2010) 124; Mayr/Schlager, Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2010, RdW 2010/253, 241 (245); diese Frage offen lasend VwGH 23. 9. 2010, 2008/15/0086.

85 Siehe dazu ausführlich aus der Perspektive des § 10 KStG Kofler/Prechtl-Aigner, Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (191 ff).

86 Dazu auch Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 21 Tz 163.

87 EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*.

88 Siehe zB Biebl/Pfeiffer, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden gemäß § 94a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (309 ff), Kofler/Tumpel, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58), sowie die Ansicht der Kommission in IP/07/1152 (23. 7. 2007); siehe auch Jakom/Marschner, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 6.

89 ZB EAS 2956 = SWI 2008, 204; EAS 2976 = SWI 2008, 286.

90 H. Loukota, Ist § 94a EStG wirklich europarechtswidrig? SWI 2006, 13 (13). Auch ein von der ausländischen Steuerverwaltung bestätigtes Formular ZS-QU2 kann nicht als Ersatz für eine Amtshilfe herangezogen werden; siehe EAS 2976 = SWI 2008, 286.

91 Siehe auch Marschner/Stefaner, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten auf-

grund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383); Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 21 Tz 163. Eine Klärung dieser Fragen wird womöglich die Rs C-284/09, Kommission/Deutschland bringen (siehe dazu die Pressemitteilungen der Kommission IP/09/435 und vorgehend IP/07/1152).

92 EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Slg 2009, I-10983, Kommission/Italien – Tz 68 ff; siehe auch EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 60 ff; weiters zB Biebl/Pfeiffer, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden gemäß § 94a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (307 ff); Jakom/Marschner, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 6. Offen lassend UFS 26. 4. 2011, RV/0393-F/08.

93 EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873, Kommission/Niederlande – Tz 47 f.

94 So Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Erhebung niederländischer Quellensteuer auf Dividenden an irische und norwegische Gesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2009, 409 (409 ff); Bendlinger/Kofler, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (686); Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Unterschiedliche Behandlung beim Quellensteuerabzug von Portfoliodividenden verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2010, 87 (92); Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 21 Tz 163.

95 Zu Kandidatenstatus Islands und zu den laufenden DBA-Verhandlungen zwischen Österreich und Liechtenstein siehe oben Kapitel 2.

5.2. Drittstaaten

Ein vergleichbares Bild ergibt sich im Hinblick auf **Ausschüttungen an Drittstaatgesellschaften** im Lichte der weltweit wirkenden Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV. Das Problem lässt sich hier freilich weitgehend auf unter ca 10%ige Beteiligungen einschränken: Besteht nämlich faktisch eine Kontrollbeteiligung, greift der Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der **tatbeständlichen Konkurrenz** mit der binnenmarktorientierten Niederlassungsfreiheit womöglich von vorneherein nicht ein.⁹⁶ Ungeachtet dieser Streitfrage ist jedoch Folgendes zu beachten: Liegt die Beteiligung über ca 10% und stellt solcherart idR eine Direktinvestition dar,⁹⁷ darf nach Art 64 AEUV eine beschränkende Regelung im Verhältnis zu Drittstaaten weiterhin angewendet werden, sofern sie bereits am 31. 12. 1993 bestanden hat;⁹⁸ da zu diesem Stichtag Dividenden an Drittstaatgesellschaften nach österreichischem Recht bereits der KESt ohne Rückerstattungsmöglichkeit unterlegen sind, dürfte daher die **Bestandsschutzklausel des Art 64 AEUV** eingreifen.⁹⁹

Ein Schutz durch die – unmittelbar anwendbare¹⁰⁰ – Kapitalverkehrsfreiheit dürfte daher nur bei Beteiligungen unter dieser Direktinvestitionsschwelle bestehen. In die-

sem Bereich erscheint aber der vom Gesetzgeber in § 21 Abs 1 Z 1a KStG vorgenommene **vollständige Ausschluss von Ausschüttungen an Drittstaatgesellschaften** nicht grundsätzlich unbedenklich. Es trifft zwar zu, dass unionsrechtlich in Drittstaatsituations ein erweiterter Rechtfertigungsspielraum insb aufgrund einer mangelnden Amtshilfe im Verhältnis zu Drittstaaten besteht¹⁰¹ und dass die AmtshilfeRL und die BeitreibungsRL nur für Mitgliedstaaten der EU gelten.¹⁰²

Selbst wenn man aber – wohl mit der jüngeren Rechtsprechung¹⁰³ – von der Notwendigkeit des Bestehens von Amtshilfe im Hinblick auf eine Quellensteuerrückzahlung ausgeht (zB zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen), wäre aber dennoch darauf abzustellen, ob mit dem konkreten Drittstaat zB eine umfassende **abkommensrechtliche Amtshilfe** vereinbart wurde¹⁰⁴ und behahendenfalls eine Rückzahlung diskriminierender Quellensteuer geboten.¹⁰⁵ Ob darüber hinaus auch ein Erfordernis einer Vollstreckungshilfemöglichkeit notwendig und solcherart unionsrechtlich zulässig wäre, muss freilich bezweifelt werden,¹⁰⁶ insbesondere auch zumal in zahlreichen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen ein Nullsatz auf Dividenden unabhängig vom Bestehen einer Vollstreckungshilfe vorgesehen ist.

Zusammenfassung

1. Aus unionsrechtlicher Sicht ist es geboten, Dividenden an ausländische Körperschaften nicht zu diskriminieren. Vor diesem Hintergrund wurde mit dem BBG 2009 in § 21 Abs 1 Z 1a KStG eine **antragsgebun-**

dene Rückzahlungsmöglichkeit für EU- und norwegische Gesellschaften im Hinblick auf die österreichische Kapitalertragsteuer auf Portfolio dividenden etc geschaffen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht

96 *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Einl Rz 12 mwN.

97 Siehe UFS Wien 14. 12. 2007, RV/0303-W/03; EAS 2880 = SWI 2007, 442.

98 Ausführlich zu dieser Bestimmung *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 953 ff.

99 Siehe auch *Jakom/Marschner*, EStG⁴ (2011) § 94a Rz 6.

100 Zur unmittelbaren Anwendbarkeit des Art 63 AEUV in Drittstaatsituations siehe zB EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 21; EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, Slg 2008, I-3747, *Orange European Smallcap Fund* – Tz 87 f; EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 71; implizit ähnlich auch § 21 Abs 1 Z 1a KStG, wo im Hinblick auf EWR-Staaten auch auf das Abkommensrecht rekuriert wird. Für eine Übersicht zu den diesbezüglich relevanten Amtshilfeklauseln im österreichischen Abkommensnetzwerk siehe *Kofler/Prechtl-Aigner*, Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (190 f, 193 f und – tabellarisch – 197).

101 Siehe zB EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 60 ff.

102 EAS 2956 = SWI 2008, 204.

103 EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Slg 2009, I-4873, *Kommission/Niederlande* – Tz 47 f; dazu *Haubold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Erhebung niederländischer Quellensteuer auf Dividenden an irische und norwegische Gesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2009, 409 (409 ff); enger noch *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit ge-

genüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383).

104 Siehe zum Abstellung auf eine abkommensrechtliche Amtshilfe (und nicht auf das Erfordernis einer rechtlich durchsetzbaren Amtshilfemöglichkeit wie zB nach der AmtshilfeRL) EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 54 ff; EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) – Tz 71; implizit ähnlich auch § 21 Abs 1 Z 1a KStG, wo im Hinblick auf EWR-Staaten auch auf das Abkommensrecht rekuriert wird. Für eine Übersicht zu den diesbezüglich relevanten Amtshilfeklauseln im österreichischen Abkommensnetzwerk siehe *Kofler/Prechtl-Aigner*, Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (190 f, 193 f und – tabellarisch – 197).

105 Dazu zB auch *Bauer*, Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer nach § 21 KStG, SWI 2010, 275 (280); *Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 163.

106 Siehe auch *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383).

- auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann.
2. Das BBG 2011 hat Bedenken im Hinblick auf den **Umfang der erfassten Kapitalerträge** ausgeräumt. Seither erfasst § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht nur Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien bzw GmbH-Anteilen, sondern auch Bezüge aus Genossenschaftsanteilen, aus Genussrechten und aus Partizipationskapital.
 3. Unklar ist, ob die vom österreichischen Gesetzgeber in § 21 Abs 1 Z 1a KStG verankerte „Teilneutralisierungsthese“, wonach eine Rückzahlung der österreichischen Steuer (nur) „soweit“ erfolgt, als die Steuer im Ausland nicht abkommensrechtlich angerechnet werden kann, den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Der EuGH scheint nämlich in seiner jüngeren Rechtsprechung eine „Alles-oder-Nichts-Lösung“ zu präferieren, wonach nur im Fall der vollen Anrechnung im Ausland die Rückzahlungsverpflichtung des Quellenstaates entfällt.
 4. Durch das BBG 2011 wurde die verfahrensrechtliche Zuständigkeit für die Rückzahlung beim **Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart** gebündelt, sodass die zuvor notwendige – ineffiziente und unionsrechtlich bedenkliche – Notwendigkeit von zwei Anträgen für die DBA-Quellensteuerreduktion einerseits und die Rückzahlung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG andererseits entfallen ist.
 5. § 21 Abs 1 Z 1a KStG idF BBG 2009 und BBG 2011 sind am 18. 6. 2009 bzw am 1. 1. 2011 in Kraft getreten, wobei keine Rückwirkung angeordnet wurde. Eine rückwirkende Anwendung ist aber unionsrechtlich geboten, was auch von der Verwaltungspraxis durch die (analoge) Anwendung des § 240 Abs 3 BAO ermöglicht wird.
 6. Unter Diskussion steht, ob der generelle **Ausschluss von Drittstaatgesellschaften** den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Soweit nämlich dem konkreten Drittstaat eine umfassende abkommensrechtliche Amtshilfe vereinbart wurde, wird auch die Rückzahlung diskriminierender Quellensteuer geboten sein.

Der Anrechnungshöchstbetrag in der Unternehmensgruppe – Ein Fall für den VwGH

Gruppenmitglieder und Gruppenträger ermitteln zunächst ihr eigenes Einkommen auf Ebene der jeweiligen Gesellschaft (Einkommen 1). Die so ermittelten „Einkommen“ werden auf Gruppenträgerebene zusammengefasst (Einkommen 2). Ist das Einkommen (1) des Gruppenmitgliedes negativ, kann keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgen, selbst dann nicht, wenn die zusammengefassten Ergebnisse (Einkommen 2) positiv sind. Auf die ausführliche Entscheidung RV/1386-L/09 betreffend die vergleichbare Situation beim Vorliegen eines negativen Einkommens (Einkommen 1) beim Gruppenträger wird verwiesen.

UFS Wien, 21.3.2011, RV/2373-W/08;
anhängige VwGH-Beschwerde:
Zl. 2011/13/0055
§ 9 Abs 6 KStG, § 24a KStG, Art 23 DBA Österreich-Malta

Ausgangssachverhalt und Berufungsbegehren

Der jüngsten Entscheidung des UFS Wien zur Frage der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages für im Ausland bezahlte Steuern in aufrechter Unternehmensgruppe

lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Die A-GmbH, die seit 2005 als Gruppenträger fungiert, erhob Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe wegen vermeintlich zu geringer Anrechnung der vom Gruppenmitglied B-GmbH in Malta einbehaltener Quellensteuern. Die B-GmbH hatte im fraglichen Jahr ein negatives Gesamteinkommen von ca. EUR 1 Mio, in dem positive ausländische Einkünfte von EUR 300.000 enthalten waren. Die Gruppe erzielte einen Gewinn von ca. EUR 9 Mio. Das Finanzamt Wien 1/23 lehnte die Anrechnung in der Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2008 mit dem