

# Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfolio-dividenden durch das Abgabenänderungsgesetz 2011

Der EuGH hat in seinem viel beachteten Urteil in der Rs Haribo und Salinen vom 10. Februar 2011<sup>1</sup> festgestellt, dass die österreichischen Regelungen zur Dividendenbesteuerung bei Kapitalgesellschaften in Teilbereichen nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sind.<sup>2</sup> Dem daraus resultierenden Reparaturbedarf ist der österreichische Gesetzgeber nunmehr mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011<sup>3</sup> nachgekommen. Diese Änderungen schlagen auch auf Privatstiftungen durch, da mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 die Besteuerung von Auslandsdividenden bei Privatstiftungen an das für Kapitalgesellschaften geltende Besteuerungsregime angepasst wurde. Der folgende Beitrag soll nach einem kurzen status quo-Bericht die sich durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 ergebenden Neuerungen darstellen.

Von Babette Prechtl-Aigner/Georg Kofler

## 1. Bisherige Besteuerung von ausländischen Dividendenerträgen bei Privatstiftungen

Mit dem BBG 2009 wurde das Besteuerungsregime des § 13 Abs 2 KStG für Auslandsdividenden bei Privatstiftungen an das für Kapitalgesellschaften geltende Regime angepasst.<sup>5</sup> Zuvor waren bei Privatstiftungen ausländische Beteiligungserträge – unabhängig von Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer – aufgrund einer eigenständigen Befreiungsvorschrift in § 13 Abs 2 KStG befreit, wenn sie den in § 10 Abs 1 genannten inländischen Beteiligungserträgen vergleichbar waren und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgte.

Das internationale Schachtelprivileg des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG findet seit Inkrafttreten des § 13 Abs 2 KStG idF BBG 2009 am 18.6.2009<sup>6</sup> somit auch auf Privatstiftungen Anwendung. Ab diesem Zeitpunkt zufließende ausländische laufende Beteiligungserträge sind

daher bei einem Beteiligungsausmaß von zumindest 10% und einer Behaltedauer von mindestens einem Jahr steuerfrei.<sup>7</sup> Darüber hinaus können auch „Portfoliodividenden“ aus dem EU-Raum und aus dem EWR-Staat Norwegen<sup>8</sup>, die ab diesem Zeitpunkt zufließen<sup>9</sup>, steuerfrei vereinnahmt werden. Die Nichtinanspruchnahme einer Steuerentlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen, wie dies bis zum BBG 2009 Befreiungsvoraussetzung war, ist nicht mehr erforderlich. Allerdings stehen die Steuerbefreiungen nunmehr unter dem Vorbehalt der Missbrauchsbestimmungen in den § 10 Abs 4 und 5 KStG. Liegt ein Missbrauchsfall im Sinne dieser Vorschriften vor, sind die entsprechenden Dividendenerträge nicht steuerfrei, sondern unterliegen unter sinngemäßer Anwendung des § 10 Abs 6 KStG der Anrechnungsmethode. Anrechenbar (bis zum Anrechnungshöchstbetrag) ist neben der ausländischen Quellensteuer daher auch die auf den ausgeschütteten Dividenden indirekt lastende ausländische Körperschaftsteuer. Darüber hinaus wurde mit dem BBG 2010<sup>10</sup> in § 13 Abs 2 KStG auch ein Verweis auf die Regelung des § 10 Abs 7 KStG, der die Befreiung von der Nichtabzugsfähigkeit im Ausland abhängig macht, aufgenommen.

Portfoliodividenden aus Drittstaaten sind seit Inkrafttreten des BBG 2009 auf Ebene der Privatstiftung demgegenüber steuerpflichtig. Eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer gemäß § 10 Abs 6 KStG steht

1 Verb. Rs C-436/08 und C-437/08.

2 Für eine ausführliche Diskussion siehe *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 ff; siehe auch *Laudacher*, Portfoliodividenden: EuGH-Urteil Haribo/Salinen AG bringt den Gesetzgeber in Zugzwang, Bisherige Regelung verstößt gegen Unionsrecht, SWK 2011, T 40 ff; *Zorn*, Urteil des EuGH in den Rs Haribo und Salinen AG zu § 10 KStG, RdW 2011, 171 ff; *Marschner*, Besteuerung von Portfoliodividenden: Urteil des EuGH, Zfs 2011, 7 ff.

3 BGBl I 2011/76.

4 BGBl I 2009/52.

5 Vgl *Moshammer/Aigner*, Auslandsdividenden von Privatstiftungen: Besteuerung durch das Budgetbegleitgesetz 2009 neu geregelt, SWI 2009, 575; *Marschner*, Budgetbegleitgesetz 2009 bringt für Privatstiftungen ua Änderung bei Besteuerung ausländischer Dividenden, Zfs 2009, 52 ff.

6 Vgl StiftR Rz 43.

7 Im Hinblick auf internationale Schachtelerträge aus Drittstaaten aA *Marschner*, Zfs 2009, 56.

8 Derzeit besteht nur mit dem EWR-Staat Norwegen die von § 10 Abs 1 Z 6 KStG idF vor Abgabenänderungsgesetz 2011 geforderte umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe.

9 Vgl StiftR Rz 43; zum Inkrafttretenszeitpunkt und einer unzulässigen Rückwirkung im Detail *Moshammer*, Drittstaatsbeteiligungen von Privatstiftungen, SWI 2009, 575 ff.

10 BGBl I 2010/111.

nicht zu. Die Anpassung an das für Kapitalgesellschaften geltende Regime durch das BBG 2009 führte insoweit zu einer Verschlechterung der Rechtslage für Privatstiftungen, da Dividendenerträge aus Drittstaaten bis zum BBG 2009 bei Nichtinanspruchnahme von DBA-Entlastungen steuerfrei waren.

## 2. Partielle Ausdehnung der Steuerbefreiung auf Drittstaatsportfoliodividenden durch das AbgÄG 2011

Das AbgÄG 2011 bringt in Anlehnung an das Urteil des EuGH in *Haribo und Salinen*<sup>11</sup> zunächst im Bereich der Besteuerung von Portfoliodividenden aus Drittstaaten wiederum partielle Erleichterungen. Der EuGH hat in diesem Urteil festgestellt, dass die Steuerpflicht von Portfoliodividenden aus Drittstaaten eine steuerliche Schlechterstellung im Verhältnis zu inländischen Portfoliodividendenerträgen bewirkt, da letztere steuerfrei sind und die im Portfoliobereich anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber Drittstaaten wirkt.<sup>12</sup> Der EuGH mahnte daher ein, dass grundsätzlich auch Drittstaatsdividenden eine entsprechende Entlastung zu gewähren ist. Ob die Entlastung wie bei Inlandsdividenden oder wie regelmäßig bei EU-Dividenden durch Befreiung herzustellen ist, oder aber die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, überließ der EuGH zur Klärung dem nationalen Gericht. Aus unionsrechtlicher Sicht, so der EuGH, sind die beiden Methoden grundsätzlich gleichwertig.<sup>13</sup> Dass die Anrechnungsmethode mit erheblichen Nachweisschwierigkeiten hinsichtlich der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer behaftet sein kann, und eine tatsächliche Entlastung daher möglicherweise scheitert, ändert an der prinzipiellen Gleichwertigkeit der Methoden im Grundsatz nichts, sondern fällt in die Risikosphäre des Steuerpflichtigen.<sup>14</sup> Eine Entlastung von Drittstaatsdividenden durch Befreiung oder indirekte Anrechnung kann nach Auffassung des EuGH nur dann gerechtfertigerweise verweigert werden, wenn es den Behörden nicht möglich ist, zu prüfen, ob die Angaben des Steuerpflichtigen zur Richtigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung oder Steueranrechnung zutreffend sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft kein Amtshilfeabkommen besteht, das einen darauf gerichteten Informations-

austausch ermöglicht.<sup>15</sup> Eine Entlastung wegen fehlender Vollstreckungshilfe zu verweigern, wäre nach Ansicht des EuGH demgegenüber unverhältnismäßig.<sup>16</sup> Vor diesem Hintergrund hat sich der Gesetzgeber im AbgÄG 2011 entschlossen, die für EU-Dividenden geltende Regelung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011<sup>17</sup> auf Drittstaatsportfoliodividenden auszudehnen. § 10 Abs 1 Z 6 KStG ist daher nicht mehr auf EWR-Dividenden beschränkt, sondern umfasst nun generell „*Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt*“. Das vormals ebenfalls enthaltene Vollstreckungshilfeerfordernis ist im Hinblick auf die vom EuGH konstatierte Unverhältnismäßigkeit entfallen. Die Steuerbefreiung von Drittstaatsportfoliodividenden unter der Voraussetzung einer umfassenden Amtshilfe<sup>18</sup> gilt über den Verweis in § 13 Abs 2 KStG auch für Privatstiftungen. Bei Portfoliodividenden aus Drittstaaten mit denen Österreich keinen umfassenden Amtshilfeverkehr vereinbart hat, bleibt es bei der mit dem BBG 2009 eingeführten Steuerpflicht.

Analog den EU-Portfoliodividenden greift auch bei Portfoliodividenden aus Drittstaaten mit umfassender Amtshilfe ein *switch-over* zur Anrechnungsmethode ein, wenn die ausgeschütteten Gewinne im Ausland besonders niedrig iSv § 10 Abs 5 KStG besteuert wurden. Kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung, ist auf Antrag die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer auf jene inländische Steuer anzurechnen, die auf die ausländischen Beteiligungserträge entfällt.<sup>19</sup> Wenngleich die Stiftungsrichtlinien dies nicht explizit erwähnen, kann die Anrechnung auch bei Privatstiftungen unbestritten nach der für Kapitalgesellschaften geltenden Verwaltungspraxis<sup>20</sup> erfolgen. Die Anrechnung wird daher auch bei Privatstiftungen grundsätzlich in vereinfachter Form, dh ohne Nachweis der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer erfolgen können.<sup>21</sup> Vielmehr wird eine hypothetische Vollbelastung der im Ausland erwirtschafteten und ausgeschütteten

11 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*; für eine ausführliche Analyse mwN siehe zB Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 175 ff.

12 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 55 ff.

13 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 86 ff.

14 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 90 ff.

15 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 65 ff.

16 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 73 ff.

17 § 26c Z 26 KStG.

18 Eine Liste jener Staaten, mit denen Österreich einen umfassenden Amtshilfeaustausch vereinbart hat, findet sich bei Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 197.

19 Vgl StiftR Rz 47.

20 Vgl KStR Rz 591 ff.

21 Vgl KStR Rz 591b; ausgenommen sind Fälle des begünstigten Steuersatzes bzw. persönliche oder weitgehende spezifische sachliche Steuerbefreiungen oder Ermäßigungen.

ten Dividendenerträge mit dem Normalköperschaftsteuersatz unterstellt werden können und kann der so ermittelte Betrag neben einer allfälligen nach DBA anrechenbaren Quellensteuer auf die inländische Köperschaftsteuer, die auf die Drittlandsdividenden entfällt, angerechnet werden.<sup>22</sup> Beim Dividendenbezug über einen Investmentfonds wird die anrechenbare ausländische Steuer über eine Länderaufstellung ermittelt werden können.<sup>23</sup> Soweit eine Anrechnung nur auf Basis der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer zulässig sein sollte, müsste die Anrechnung nach § 10 Abs 6 KStG zur Vermeidung einer Diskriminierung von Auslandsdividenden in der Weise erfolgen, sodass sich tatsächlich keine Höherbesteuerung der ausländischen Dividende im Vergleich zum reinen Inlandsfall ergibt. Die inländische Residualbesteuerung dürfte daher nur in Höhe der Differenz zwischen der anrechenbaren ausländischen Steuer und jener (höheren) Steuer erfolgen, die die dividendenausschüttende Tochtergesellschaft bei hypothetischer Einkommenserzielung im Inland zu entrichten hätte.<sup>24</sup>

Nach den Übergangsbestimmungen des AbgÄG 2011 in § 26c Z 26 KStG soll die Steuerbefreiung erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 Anwendung finden. Wie und in welchem Umfang – die aufgrund der interpretativen Rückwirkung von EuGH-Urteilen verpflichtende – Entlastung bei Drittstaatsportfoliodividenden in davor liegenden Zeiträumen herzustellen ist, ist offen.<sup>25</sup> Der UFS<sup>26</sup> hat in seiner Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil überzeugend festgestellt, dass in der Vergangenheit bezogene Drittstaatsportfoliodividenden – in Analogie zur Regelung für EU-Dividenden – ebenfalls steuerfrei zu behandeln sind<sup>27</sup>, und zwar unabhängig davon, ob mit dem Drittstaat ein umfassender Amtshilfeaustausch vereinbart wurde. Gegen die Entscheidung des UFS wurde Amtsbeschwerde erhoben.<sup>28</sup> Die Finanzverwaltung dürfte damit der Auffassung von Zorn<sup>29</sup> anhängen, wonach im Sinne eines „geringsten Eingriffs“ für vergangene Zeiträume nur die Anrechnungsmethode zustehen soll<sup>30</sup>, und zwar beschränkt auf Staaten, mit denen ein umfassender Amtshilfeaustausch

besteht. Sollte der VwGH für vergangene Zeiträume die Anwendung der Anrechnungsmethode bestätigen, wird die Anrechnung entsprechend oben dargelegten Grundsätzen erfolgen können.

### 3. Einführung eines Anrechnungsvortrages durch das AbgÄG 2011

Die zweite Neuerung betrifft den mit dem AbgÄG 2011 eingeführten Anrechnungsvortrag. Der EuGH hat im Urteil *Haribo und Salinen* in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die in § 10 KStG für inländische Beteiligungserträge vorgesehene Steuerbefreiung den Verlustvortrag nicht berührt und daher der gesamte Verlust in Folgeperioden die Köperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindert. Im Rahmen des Anrechnungssystems reduziert die ausländische Dividende hingegen den Verlustvortrag der inländischen Muttergesellschaft und entfällt daher die entsprechende Minderung der Köperschaftsteuerbemessungsgrundlage in Folgejahren. Im Ergebnis unterliegen ausländische Dividenden damit zeitverschoben einer 25%igen Köperschaftsteuerbelastung. Diese steuerliche Benachteiligung von ausländischen anrechnungspflichtigen Dividendeneinkünften ist nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Inländischen Muttergesellschaften, die anrechnungspflichtige Dividenden in Verlustjahren erhalten, muss daher ein Anrechnungsvortrag hinsichtlich der ausländischen Köperschaftsteuer gewährt werden, da nur auf diese Weise eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von ausländischen Dividenden vermieden werden kann.<sup>31</sup> Für ausländische Quellensteuer sieht der EuGH demgegenüber keine Notwendigkeit eines Vortrags in spätere Perioden. Eine Doppelbesteuerung infolge Erhebung von Quellensteuern, resultiere vielmehr alleinig aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse verschiedener Mitgliedstaaten, die mangels unionsrechtlicher Harmonisierung nicht zu beanstanden sei.<sup>32</sup>

Im AbgÄG 2011 ist der nationale Gesetzgeber der Forderung des EuGH nach der Schaffung eines Anrechnungsvortrags hinsichtlich der ausländischen Köperschaftsteuer nachgekommen. So wurde in § 10 Abs 6 KStG folgender Satz ergänzt: „Übersteigt die anrechenbare ausländische Köperschaftsteuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen“. Die Anrechnung auf die

22 Vgl KStR 591b.

23 Vgl KStR 591b.

24 Vgl dazu im Detail *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 182.

25 Zu diese Frage *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 190 ff

26 UFS Linz 28.2.2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11; ebenso *Laudacher*, EuGH-Urteil *Haribo/Salinen* AG bringt den Gesetzgeber in Zugzwang, SWK 2011, T 40 (T 44).

27 Zustimmend *Kofler/Prechtl-Aigner*, Ges 2011, 192 f.

28 Amtsbeschwerde gegen UFS Linz 28.2.2011, RV/0610-L/05 und RV/0297-L/11, beim VwGH anhängig zu ZI 2011/15/0070.

29 Zorn, Urteil des EuGH in den Rs *Haribo und Salinen* AG zu § 10 KStG, RdW 2011/177, 171 (174 und 176); ebenso *Marschner*, Süßes und Saures zur Besteuerung von Portfoliodividenden, UFSjournal 2011, 111 (115).

30 Kritisch *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 192 f.

31 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 157 ff.

32 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 166 ff.

Körperschaftsteuerschuld in Folgejahren ist nach dem Wortlaut der Regelung unbefristet möglich.<sup>33</sup> Eine Anrechnung auf die Mindestkörperschaftsteuer ist jedoch ausgeschlossen. Zudem wird durch eine Änderung des zweiten Satzes in § 10 Abs 6 KStG<sup>34</sup> sichergestellt, dass bei Durchführung des Anrechnungsverfahrens vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer zur Anrechnung gelangt. Dies kann zur Folge haben, dass mangels ausreichender inländischer Steuerbelastung nicht mehr anrechenbare ausländische Quellensteuer endgültig verloren geht, da diese – anders als die ausländische Körperschaftsteuer – nicht in Folgeperioden vortragen werden kann.<sup>35</sup>

Relevant ist die Frage nach einem Anrechnungsvortrag hinsichtlich der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer bei Privatstiftungen im Allgemeinen nur dann, wenn neben anrechnungspflichtigen ausländischen Dividendeneinkünften (Dividenden iSd § 10 Abs 4, 5 und 7 KStG) weitere Einkünfte erzielt werden, die dem finalen Körperschaftsteuersatz unterliegen (zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Dividenden aus Drittstaaten ohne Amtshilfe, Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Kommanditist, etc) und sich aus diesen Einkünften gesamthaft ein Verlust ergibt. Werden neben anrechnungspflichtigen Einkünften lediglich steuerbefreite Einkünfte erzielt und/oder ergibt sich nur in Zusammenschau mit gem § 13 Abs 3 KStG dem Zwischensteuerregime unterliegenden Einkünften insgesamt einen Verlust<sup>36</sup>, scheidet ein Anrechnungsvortrag bereits dem Grunde nach aus. Denn einerseits ist die Anrechnung mit jener inländischen Steuer begrenzt, die auf die Auslandseinkünfte entfällt. Andererseits scheidet eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer (die auf den ausgeschütteten Dividenden lastet) und damit auch ein Vortrag der ausländischen Körperschaftsteuer auf dem Zwischensteuerregime unterliegende Einkünfte von vorneherein aus, da diese *ex lege* vom Gesamtbetrag der Einkünfte auszuscheiden sind in einer gesonderte Schedule zu besteuern sind.

Im erstgenannten Fall (dh anrechnungspflichtige Auslandsdividenden und andere dem finalen Körperschaftsteuersatz unterliegende Einkünfte führen insgesamt zu einem Verlust) steht nach den Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 künftig auch Privatstif-

tungen ein Anrechnungsvortrag zu, zumal § 13 Abs 2 die sinngemäße Anwendung von § 10 Abs 6 KStG anordnet. Besteht aufgrund einer Verlustsituation daher kein ausreichendes inländisches Steuersubstrat um die auf den Dividenden lastende ausländische Körperschaftsteuer (in Höhe des Anrechnungshöchstbetrags) anzurechnen, kann die übersteigende ausländische Körperschaftsteuer in Folgejahre vorgetragen und dort angerechnet werden.

Anzumerken ist, dass die Gewährung eines Anrechnungsvortrages bei Privatstiftungen wohl über den unionsrechtlichen Vorgaben liegt. Die vom EuGH postulierte Schlechterstellung von ausländischen Dividenden bei Versagung eines Anrechnungsvortrags trifft bei Privatstiftungen, die häufig nur außerbetriebliche Einkünfte erzielen, im Regelfall nicht zu. Da der Privatstiftung in ihrem außerbetrieblichen Bereich nach allgemeinen Grundsätzen kein Verlustvortrag zusteht kann es nämlich auch zu keiner periodenübergreifenden wirtschaftliche Höherbesteuerung – wegen Kürzung des Verlustvortrages – kommen. Der Anrechnungsvortrag bei Privatstiftungen ergibt sich daher ausschließlich auf nationaler Grundlage über den Verweis in § 13 Abs 2 KStG auf die Regelung des § 10 Abs 6 KStG. Damit scheint auch die für andere Körperschaften angestellte Überlegung, dass trotz der mangelnden Inkrafttretensbestimmung zum Anrechnungsvortrag im AbgÄG 2011 aufgrund der interpretativen Rückwirkung von EuGH-Urteilen ein Anrechnungsvortrag in allen offenen Verfahren gewährt werden muss,<sup>37</sup> für Privatstiftungen im Regelfall nicht durchzugehen.<sup>38</sup>

Fraglich könnte daher überhaupt sein, ob der Verweis auf § 10 Abs 6 KStG in dem Sinne einschränkend zu interpretieren ist, als eine Anrechnung nur insoweit erfolgen soll, als diese unionsrechtlich zwingend geboten ist.<sup>39</sup> Immerhin sieht § 13 Abs 2 letzter Satz KStG zwar eine dynamische, aber nur „sinngemäße“ Anwendung von § 10 Abs 6 KStG vor. Diese Auffassung ist im Ergebnis jedoch abzulehnen. Der Begriff „sinngemäß“ kann bei formaler Betrachtung nicht so verstanden werden, dass damit regelmäßig nur die engst mögliche

33 Siehe die Erläuterungen in 267/ME XXIV. GP, 21.

34 § 10 Abs 6 KStG idF AbgÄG 2011 lautet: „Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs 1 Z 5 bis 7 entfällt.“

35 Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 187.

36 Mit Einführung der „Vermögenszuwachsbesteuerung“ können im Grunde auch zwischenbesteuerte Einkünfte insgesamt zu einem Verlust führen.

37 Dazu Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 185 ff. Offen wird dabei wohl nur jenes Jahr sein müssen, in dem die Anrechnung vorgenommen werden kann, nicht hingegen auch jenes Jahr, in dem die vortragsfähige Steuer entstanden ist.

38 Ein Anrechnungsvortrag ist in diesem Sinne rückwirkend somit nur dann zu gewähren, wenn die (im betrieblichen bzw außerbetrieblichen Bereich erzielten) anrechnungspflichtigen Dividendenerträge einen betrieblichen Verlust gekürzt haben, für den nach allgemeinen Grundsätzen ein Verlustvortrag zusteht.

39 Im Ergebnis würde dies lediglich zu einer Anrechnung der ausländischen Köst nach § 10 Abs 6 Sätze 1 bis 3 KStG in der laufenden Periode führen, einen Anrechnungsvortrag (mit Ausnahme des in FN 38 genannten Falles) nach § 10 Abs 6 letzter Satz KStG jedoch ausschließen.

unionsrechtliche Interpretation gemeint ist. Schließlich wird die „sinngemäße“ Anwendung von Vorschriften vielfach auch anderenorts normiert, ohne dass diesem Verweis ein unionsrechtliches Verständnis beigelegt würde.<sup>40</sup> Der Wortlaut der Regelung lässt ein derart eingeschränktes Verständnis daher nicht zu. Auch eine historische Interpretation kann dieses Ergebnis nicht stützen. Zwar war der Wortlaut des § 13 Abs 2 KStG idF BBG 2009 noch klarer gefasst und sah im letzten Satz vor: „*In diesen Fällen ist § 10 Abs. 6 anzuwenden*“. Mit der Neufassung des § 13 Abs 2 KStG durch das BBG 2011 und der Erweiterung des Verweises auf die Missbrauchsvorschrift in § 10 Abs 7 KStG wurde die Formu-

lierung im letzten Satz auf eine bloß „sinngemäße“ Anwendung von § 10 Abs 6 KStG reduziert. Die ErlRV enthalten zu dieser Änderung keine Hinweise. Tatsächlich wird diese Änderung aber wohl nur dem Umstand Rechnung tragen, dass § 10 Abs 6 KStG grundsätzlich für Kapitalgesellschaften konzipiert ist, und für Privatstiftungen daher nur eine sinngemäße Anwendung Platz greifen kann. Eine unionsrechtliche Intention kann dieser Neuformulierung nicht unterstellt werden. Schließlich wurden die Änderungen auch vor Veröffentlichung des Urteils des EuGH in *Haribo und Salinen* vorgenommen, sodass dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden kann, für diesen Fall Vorsorge getroffen zu haben. Solange der Gesetzgeber mangels unionsrechtlicher Verpflichtung nicht Gegenteiliges vorsieht, steht daher seit dem AbgÄG 2011 auch Privatstiftungen nach Maßgabe von § 10 Abs 6 KStG ein Anrechnungsvortrag für die ausländische Körperschaftsteuer zu.

40 Vgl unter vielen zB § 99a Abs 8 EStG, § 8 Abs 1 KStG, § 21 Abs 1 Z 1 KStG, § 24 Abs 3 Z 1 KStG, § 1 Abs 2 UmgrStG, § 12 Abs 2 UStG.

## Zusammenfassung

1. Die Änderungen des Besteuerungsregimes für internationale Beteiligerträge in § 10 KStG gelten über § 13 Abs 2 KStG auch für Privatstiftungen.
2. Befreit sind – unter dem Vorbehalt des Methodenwechsels nach § 10 Abs 5 bis 6 und der Anti-Arbitrage-Bestimmung des § 10 Abs 7 KStG – aufgrund der Änderungen durch das AbgÄG 2011 somit auch Drittstaats-Portfolio dividenden, sofern mit dem Drittstaat umfassende Amtshilfe besteht; auf das Vorliegen einer Vollstreckungsamtshilfe kommt es nicht mehr an. Wenngleich diese Neuregelung durch das AbgÄG 2011 nach ihrer Inkrafttretensbestimmung nur auf Veranlagungen ab 2011 anzuwenden ist, ist unionsrechtlich eine Anwendung auf alle offenen Fälle geboten.
3. Durch das AbgÄG 2011 wurde in § 10 Abs 6 KStG für Fälle des Methodenwechsels zudem ein Anrechnungsvortrag im Hinblick auf die der Ausschüttung zugrunde liegende Körperschaftsteuer vorgesehen. Durch die Anordnung der „sinngemäßen“ Anwendung des § 10 Abs 6 KStG durch § 13 Abs 2 KStG ist dieser Anrechnungsvortrag auch Privatstiftungen zu gewähren. Eine rückwirkende Gewährung eines Anrechnungsvortrags auf alle offenen Fälle ist bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften allerdings unionsrechtlich nicht geboten, da es bei der Privatstiftung mangels Verlustvortrages durch den Wechsel zur indirekten Anrechnung auch zu keiner Kürzung desselben und damit auch zu keiner Diskriminierung im Vergleich zu Inlandsdividenden kommt.