

## Dividendenbesteuerung bis 2009

KStG § 13

Der VwGH musste die Frage, wann bei einer Gewinnausschüttung in das steuerliche Vermögen der für die Verwirklichung des Abgabenspruchs relevante Sachverhalt verwirklicht worden ist (Ende des Kalenderjahres oder Tag des Zuflusses der Gewinnausschüttung) und damit, ob im vorliegenden Fall § 13 Absatz 2 KStG in der Fassung vor oder nach BBG 2009 anzuwenden war, nicht entscheiden, da eine Steuerentlastung der Dividende auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Luxemburg erfolgt sei und somit die Befreiung des § 13 Absatz 2 KStG alte Fassung anwendbar gewesen sei.

VwGH 07.12.2020,  
Ra 2019/15/0122

### Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

### Begründung

1 Die Revisionswerberin ist- nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine am 28. November 2006 nach österreichischem Recht errichtete Privatstiftung, die 100% Anteile der am 30. November 2006 gegründeten luxemburgischen B SARL hält. Die B SARL hatte ursprünglich Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg; am 1. Dezember 2008 wurden jedoch die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung nach Österreich beschlossen und die ursprünglich ausländischen Manager durch zwei in Österreich ansässige Personen ersetzt.

2 Am 18. Februar 2009 erfolgte ein Gewinnverteilungsbeschluss auf Ebene der B SARL zu Gunsten der Revisionswerberin über 17.150.826,72 €, die aus dem An- und Verkauf von Aktien einer in Österreich ansässigen Aktiengesellschaft stammten. Die Ausschüttung wurde durch Überweisung vom 27. Februar 2009 vollzogen.

3 Die revisionswerbende Privatstiftung behandelte diesen Zufluss in Österreich gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem mit 18. Juni 2009 in Kraft getretenen Budgetbegleitgesetz 2009 (BBG 2009), BGBl. I Nr. 52/2009, als steuerfrei.

4 Nach Durchführung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt davon abweichend Körperschaftsteuer 2009 für diese Zahlung fest und verwies darauf, dass diese in Luxemburg aufgrund des zwischen Österreich und Luxemburg abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) nicht mit Steuer belastet worden sei und daher die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 nicht zur Anwendung komme.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 erhobenen (nunmehrigen) Beschwerde nur teilweise Folge. Begründend führte es aus, der Zufluss im Februar 2009 führte bei der revisionswerbenden Privatstiftung innerstaatlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften fielen - nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise - unter diese Bestimmung, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft und die Anteilsrechte an der ausländischen Gesellschaft mit inländischen Beteiligungen vergleichbar seien. Eine Besteuerung in Österreich sei auch nicht durch das DBA ausgeschlossen. Zu prüfen bleibe daher, ob die Zahlung aus anderen Gründen von der Körperschaftsteuer befreit sei.

6 § 13 Abs. 2 KStG 1988 sei durch das BBG 2009 verändert worden. Bis dahin habe die Bestimmung (aF) gelautet:  
„Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen, wenn sie den in § 10 Abs. 1 genannten vergleichbar sind und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt, befreit.“

7 Mit dem BBG 2009 habe die Bestimmung folgende Fassung erhalten (nF):  
„Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4 oder 5 vorliegt. In diesen Fällen ist § 10 Abs. 6 anzuwenden.“

8 Zum Inkrafttreten der durch das BBG 2009 normierten Änderungen fänden sich in § 26c Z 16 KStG 1988 Sonderbestimmungen, die allerdings nicht § 13 Abs. 2 KStG 1988 betreffen, weshalb die Bestimmung gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG iVm § 11 BGG mit dem Tag in Kraft getreten sei, der dem Tag der Veröffentlichung im BGBl. gefolgt sei, dh mit 18. Juni 2009.

9 *Mairinger/Twardosz* (Hinweis auf ÖStZ 2007, 16 ff und 49 ff) hätten dargestellt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH zur Beurteilung eines Abgabenspruches die materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden seien, die im Zeitpunkt der Entstehung dieses Abgabenspruches in Kraft gestanden hätten. Bei der veranlagten Körperschaftsteuer sei das nach Auffassung des BFG gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, hier also der 31. Dezember 2009. Nur für Steuerabzugsbeträge entstehe der Abgabenspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3 leg. cit.). Da dieser Grundsatz auch vom VfGH nicht in Frage gestellt, sondern ausdrücklich bestätigt worden sei (Hinweis auf VfGH 13.3.2003, G 334/02), sehe das BFG keinen Grund davon abzugehen, weshalb auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt § 13 Abs. 2 KStG 1988 in der nF anzuwenden sei.

10 Die Revisionswerberin bestreite dies und berufe sich auf mehrere Literaturstellen (vgl. beispielsweise *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 132), die davon ausgingen, dass § 13 Abs. 2 KStG 1988 nF erst auf Zuflüsse ab dem 18. Juni 2009 anzuwenden sei. Diese Auffassung widerspreche aber der Rechtsprechung zu § 4 BAO.

11 Von der Befreiung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 nF ausgeschlossen seien die Anwendungsfälle des § 10 Abs. 4 KStG 1988, was zur Anwendung des § 10 Abs. 6 KStG 1988 führe. Zum Wegfall der Steuerbefreiung komme es demnach, wenn Gründe vorlägen, für die der Bundesminister für Finanzen dies durch Verordnung zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) anordne. Entgegen dem Beschwerdevorbringen normiere das Gesetz in diesem Punkt eine unmittelbare Auswirkung der wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnisse der Tochtergesellschaft im Ausland auf die Steuerpflicht in Österreich. Nur dann, wenn die Tochtergesellschaft nicht nur „Passiveinkünfte“ erziele und die Erträge der SARL in Luxemburg in einem mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Ausmaß besteuert worden seien, könne die Steuerfreiheit in Österreich gegeben sein. Im Besteuerungsregime des § 13 Abs. 2 KStG 1988 nF wirke sich das Besteuerungsniveau der ausländischen Tochtergesellschaft somit auf die Steuerpflicht der inländischen Muttergesellschaft aus. Maßgebend dafür sei die tatsächliche Besteuerung der Tochtergesellschaft im Ausland und nicht, ob diese auf eine missbräuchliche Gestaltung zurückzuführen sei. Zu diesen Kriterien sei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (SchachtelbeteiligungsVO), BGBl. II Nr. 295/2004, ergangen. Diese definiere die gesetzlichen Parameter zwar noch näher, ändere aber nichts an der hier unstrittigen Beurteilung, dass ein Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft, der fast ausschließlich in der Veräußerung österreichischer Aktien bestanden habe, die bei direkter Veräußerung durch eine inländische Muttergesellschaft hier steuerpflichtig gewesen wäre, als schädlich einzustufen sein werde. Da die Körperschaftsteuerbelastung der Tochtergesellschaft in Luxemburg weniger als 15% betragen habe (§ 3 Z 3 SchachtelbeteiligungsVO), sei eine Steuerfreiheit dieser im Februar 2009 zugeflossenen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht gegeben.

12 Zur Abfederung einer steuerlichen Doppelbelastung sehe § 10 Abs. 6 KStG 1988 für diesen Fall jedoch über Antrag hinsichtlich von Gewinnanteilen eine Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer vor. Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer könne dabei auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfalle, wobei die anrechenbare ausländische Steuer bei Ermittlung der Einkünfte allerdings den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung vorweg hinzuzurechnen sei. Anrechenbar sei nach § 4 SchachtelbeteiligungsVO neben der Luxemburger Körperschaftsteuer auch die dortige Gewerbesteuer. Daraus ergebe sich die im Revisionsfall vorzuschreibende Steuerbelastung.

13 Die Anwendung der neuen Rechtslage führe auch zu keiner Verschlechterung für die revisionswerbende Privatstiftung gegenüber der bisherigen Rechtslage. Nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 aF sei die Steuerbefreiung für die in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten vergleichbaren ausländischen Beteiligungserträge dann ausgeschlossen gewesen, wenn für sie bereits eine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt sei. Die Befreiung nach der aF sei aber dann zum Tragen gekommen, wenn an der ausländischen Quelle schon auf Basis des nationalen ausländischen Steuerrechts keine (oder nur eingeschränkt) Steuern erhoben worden seien. Das könne allerdings nur dann gelten, wenn die dortigen nationalen Vorschriften nicht nur einen Quellensteuerabzug, sondern jegliche Einkommensbesteuerung verhinderten. In Luxemburg seien 2008 und 2009 die als Teilliquidationserlöse behandelten revisionsgegenständlichen Zahlungen zwar keiner Quellensteuer unterzogen worden, sie seien aber beim Gesellschafter national nicht steuerfrei gestellt, sondern der allgemeinen Besteuerung im Wege der Veranlagung unterlegen. Dass diese Zuflüsse im Revisionsfall bei der revisionswerbenden Privatstiftung als Gesellschafterin in Luxemburg unbesteuert geblieben seien, ergebe sich nicht aus nationalen Luxemburger Vorschriften, sondern ausschließlich aus Art. 8 DBA, der das Besteuerungsrecht an Beteiligungsveräußerungen Österreich zuweise. Damit sei der Ausschlussstatbestand einer „Steuerentlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens“ des § 13 Abs. 2 KStG 1988 aF erfüllt. Da dieser nicht zwischen Entlastungen aufgrund von Art. 8 und 10 DBA unterscheide, mache es keinen Unterschied, auf welchen DBA-Artikel Luxemburg die Entlastung gestützt habe.

14 Damit wären auch nach der aF die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit in Österreich nicht gegeben gewesen. Die Zahlung wäre somit der österreichischen Körperschaftsteuer zu unterziehen und - da die Anrechnung einer ausländischen Körperschaftsteuer nicht vorgesehen gewesen sei - in diesem Umfang sogar doppelt zu besteuern gewesen. Dies wäre für die Revisionswerberin nachteilig gewesen und hätte zu der Körperschaftsteuer geführt, die vom Finanzamt bisher festgesetzt worden sei, was unionsrechtlich bedenklich sein könnte.

15 Die Revision ließ das BFG nicht zu. Begründend führte es aus, strittig sei einzig und allein, ob auf Zuflüsse im Februar 2009 die Bestimmung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor (aF) oder nach (nF) dem BBG 2009 anzuwenden sei. Dazu habe der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass dafür die Rechtslage relevant sei, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches in Kraft gestanden sei (Hinweise u.a. auf VfGH 16.12.2003, 2000/15/0101). Das sei hier nach Auffassung des BFG die seit 18. Juni 2009 in Kraft befindliche nF.

16 Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 11. Juni 2019, E 940/2018, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat. Spezifische verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beantwortung der aufgeworfenen Frage, ob das BFG § 4 BAO rechtmäßig angewendet habe, nicht anzustellen, zumal nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs das bloße Vertrauen auf den Fortbestand einer günstigen Rechtslage nicht geschützt sei (Hinweis auf VfSlg. 20.004/2015 und 16.687/2002, mwN).

17 In der gegen das Erkenntnis des BFG erhobenen (außerordentlichen) Revision führt die Revisionswerberin zu deren Zulässigkeit aus, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Rechtsfrage, wann bei einer Gewinnausschüttung in das steuerliche Vermögen der für die Verwirklichung des Abgabeananspruches relevante Sachverhalt verwirklicht worden sei (Ende des Kalenderjahres oder Tag des Zuflusses der Gewinnausschüttung). Zudem sei das BFG von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsge-

richtshofs abgegangen, wonach Änderungen der materiellen Rechtslage - soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimme - grundsätzlich keine rückwirkende Kraft zukomme.

18 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

19 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

20 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

21 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

22 Im Revisionsverfahren ist unstrittig, dass die revisionsgegenständlich Zahlung gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetz 2009 (BBG 2009), BGBl. I Nr. 52/2009, in Österreich steuerpflichtig ist.

23 Demgegenüber waren Privatstiftungen gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2009 mit ausländischen Beteiligungserträgen von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten vergleichbar waren und „für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt“.

24 Vor dem Hintergrund dieser Änderung der Rechtslage durch das BBG 2009 wirft die Revision die Rechtsfrage auf, wann bei einer Gewinnausschüttung in das steuerliche Vermögen der für die Verwirklichung des Abgabenspruchs relevante Sachverhalt verwirklicht worden sei (Ende des Kalenderjahres oder Tag des Zuflusses der Gewinnausschüttung).

25 Allerdings zeigt die Revision mit diesem Zulässigkeitsvorbringen nicht auf, inwieweit ihr rechtliches Schicksal von der Beantwortung der von ihr als Rechtsfrage nach Art. 133 Abs. 4 B-VG vorgetragenen Rechtsfrage abhängt. Die Zulässigkeit einer Revision setzt jedoch neben einer grundsätzlichen Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG voraus, dass die Revision auch von der Lösung dieser geltend gemachten Rechtsfrage abhängt, d.h. die Beantwortung der Rechtsfrage für den Erfolg der Revision entscheidend ist (vgl. zB VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036, mwN).

26 Das BFG ist im angefochtenen Erkenntnis nämlich davon ausgegangen, dass in Luxemburg in den Jahren 2008 und 2009 als Teilliquidationserlöse behandelte Zahlungen zwar keiner Quellensteuer unterlagen, sie aber bei der Revisionswerberin als Gesellschafterin innerstaatlich nicht steuerfrei gestellt gewesen seien, sondern der allgemeinen Besteuerung im Wege der Veranlagung unterfielen. Dass diese Zuflüsse im Revisionsfall bei der revisionswerbenden Privatstiftung als Gesellschafterin in Luxemburg unbesteuert geblieben seien, ergebe sich daher nicht aus nationalen Luxemburger Vorschriften, sondern erst aus der Anwendung des DBA durch Luxemburg, nämlich von Art. 8 DBA, der das Besteuerungsrecht an Beteiligungsveräußerungen Österreich zuweise. Da somit eine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt sei, sei die Befreiung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 aF nicht anwendbar gewesen.

27 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, gilt in Bezug auf ausländisches Recht der Grundsatz „iura novit curia“ nicht, sodass dieses in einem - im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl. § 115 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2017/136) amtswegigen - Ermittlungsverfahren festzustellen ist (vgl. etwa im Zusammenhang mit einer Freizügigkeitsleistung nach liechtensteinischen Recht VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107).

28 Den dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde liegenden Feststellungen betreffend das luxemburgische Recht ist die Revisionswerberin in ihrem Zulässigkeitsvorbringen nicht entgegen getreten und hat dazu keinerlei Feststellungsfragen erhoben. Selbst in den Revisionsgründen hat sie sich nicht explizit gegen die diesbezüglichen Sachverhaltsannahmen des BFG gewandt, sondern lediglich - ohne jedwede nähere Substantiierung und ohne Auseinandersetzung mit den gegenteiligen Annahmen des BFG - eine andere innerstaatliche steuerliche Behandlung in Luxemburg in den Raum gestellt, wonach die Gewinnausschüttung bereits nach innerstaatlichem luxemburgischen Steuerrecht steuerfrei und § 13 Abs. 2 KStG 1988 daher anwendbar gewesen sei. Damit wird eine Entscheidungserheblichkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage nicht hinreichend aufgezeigt.

29 Für die Lösung abstrakter oder hypothetischer Rechtsfragen ist der Verwaltungsgerichtshof auf Grund von Revisionen gemäß Art. 133 Abs. 6 Z 1 B-VG jedoch nicht zuständig (vgl. VwGH 12. 8.2014, Ra 2014/06/0015).

30 Aus diesem Grund erweist sich die erhobene Revision bereits als unzulässig.

31 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 7. Dezember 2020