

Walter Loukota*)

Dividendenbesteuerung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht – verbleibende Diskriminierungen im Lichte der EG/EWR-Freiheiten

DIVIDEND TAXATION OF NON-RESIDENT CORPORATIONS DISCRIMINATORY IN THE LIGHT OF THE EC AND EEA TREATY

This article deals with the Austrian taxation of dividends paid to non-resident corporations. Source taxation of domestic dividends, though implemented according to the parent-subsidiary-directive in Sec. 94a Income Tax Act, could be regarded as discriminatory in the light of the EC/EEA freedoms, as Sec. 10 Par. 1 Corporate Tax Act, providing for a general exemption, is not available for non-resident corporations of other member states receiving domestic dividends. Only in the case of dividends received by a domestic permanent establishment of an "EU company", equal treatment of dividend payments is granted. In all other cases a minimum participation and further criteria are required. A communication of the commission issued in December 2003 supports that this could constitute a breach of the free movement of capital, which is also applicable for non-residents without permanent establishment in Austria.

I. Einleitung Bezieht eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Körperschaft inländische Dividenden, ohne eine Betriebsstätte im Inland zu unterhalten, unterliegen diese nach § 98 Abs. 1 Z 5 EStG i. V. m. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a–d EStG der beschränkten Steuerpflicht „soweit Kapitalertragsteuer abzuziehen war“. Beschränkte Steuerpflicht besteht daher immer, wenn die im Mutter-Tochter-Verhältnis vorgesehene Quellenentlastung nach § 94a EStG nicht greift. § 94a EStG dient der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie, nach der die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet sind, konzerninterne Gewinnausschüttungen innerhalb des Binnenmarktgebietes steuerfrei abfließen zu lassen.¹⁾ Dagegen ist die allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gem. § 21 Abs. 1 KStG ausdrücklich ausgeschlossen. Davon besteht gem. § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG nur dann eine Ausnahme, wenn die Dividenden der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen EU-Gesellschaft zuzurechnen sind,²⁾ was dem EuGH-Urteil *Saint Gobain* entspricht.³⁾ Ohne inländische Betriebsstätte richtet sich die Steuerentlastung abfließender Dividenden hingegen ausschließlich nach den Voraussetzungen des § 94a EStG, die wesentlich strenger sind, als jene des für inländische Körperschaften vorgesehenen § 10 Abs. 1 KStG. Dadurch werden abfließende Dividenden gegenüber im Inland verbleibenden Dividenden schlechter gestellt.

II. Bedenken in Hinblick auf die Grundfreiheiten

Auf grenzüberschreitende Dividendenströme zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar, da sie nach ständiger Recht-

*) Mag. Walter Loukota ist Universitätsassistent und Lehrbeauftragter am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) Vgl. Doralt, EStG⁴ § 94a Tz. 1 ff.; Philipp/H.Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 22.EL 2003, Z 00 Rz. 349; siehe auch Wolf/Kleinbauer, § 94a EStG und DBA-Recht, SWI 1996, 20.

2) Zu dieser Regelung siehe: Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988 § 21 Anm. 13; Bauer/Quantschnigg, KStG § 21; Jirousek, Der Fall Saint-Gobain im Lichte der österreichischen DBA-Anwendungspraxis, ÖStZ 1999, 604 (605).

3) EuGH Rs. C-307/97, 21. 9. 1999, *Saint Gobain*; siehe dazu Jann/Toifl, EuGH entscheidet über Abkommensberechtigung von Betriebsstätten, SWI 1999, 488; Haunold/Tumpel/Widhalm, News aus der EU, SWI 1999, 504; Schuch, Gemeinschaftsrecht verschafft beschränkt Steuerpflichtigen Abkommensberechtigung, SWI 1999, 451; Hurk, Did the ECJ's decision in Saint-Gobain Change International Tax Law?, IBFD Bulletin 2001, 152.

sprechung des EuGH untrennbar mit den in der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EG genannten Kapitalverkehrsvorgängen verbunden sind.⁴⁾ Sofern die Dividenden aufgrund wesentlicher Beteiligungen gezahlt werden, ist zusätzlich die Niederlassungsfreiheit anwendbar, da der Erwerb einer wesentlichen Beteiligung einen Niederlassungsvorgang im Sinne von Art. 43 EG darstellt.⁵⁾ Portfoliodividenden aufgrund geringer Anteile fallen daher nur unter die Kapitalverkehrsfreiheit.⁶⁾ Richtungsweisend für die Besteuerung von Portfoliodividenden ist vor allem das EuGH-Urteil *Verkooijen* vom 6. Juni 2000. Demnach dürfen Dividenden, die aus einem anderen Mitgliedstaat stammen, nicht effektiv höher besteuert werden als inländische Dividenden.⁷⁾ Genauso wenig dürfen aber Dividenden, die vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat fließen, einer höheren Besteuerung unterworfen werden als landesinterne Dividendenströme. Dies stellt nämlich eine Diskriminierung von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Anteilshabern gegenüber inländischen Anteilshabern dar. Mittelbar beeinträchtigt dieser Nachteil die Bereitschaft inländischer Gesellschaften, Kapital bei in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Investoren zu sammeln, da sie diesen aufgrund deren höherer Besteuerung geringere Dividenden nach Steuern anbieten können als inländischen Investoren. Auch die jüngste Mitteilung der Kommission zur Dividendenbesteuerung vom Dezember 2003⁸⁾ bestätigt, dass eine steuerliche Schlechterstellung von in andere Mitgliedstaaten abfließenden Dividenden durch die Quellensteuer einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen kann.⁹⁾

Voraussetzung einer Diskriminierung Gebietsfremder ist immer, dass sie sich in Hinblick auf die zu gewährende Begünstigung in einer objektiv vergleichbaren Situation mit Gebietsansässigen befinden. An der grundsätzlichen Vergleichbarkeit ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischen kann jedoch angesichts der bisherigen Rechtsprechung des EuGH jedenfalls nicht gezweifelt werden.¹⁰⁾ Diese Urteile betrafen zwar Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften. Doch ist auch ohne inländische Zweigniederlassung von der vollen Vergleichbarkeit gebietsfremder Unternehmen mit gebietsansässigen Unternehmen auszugehen.¹¹⁾ Die Ausübung von Kapitalverkehrsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit darf nämlich nicht vom Erfordernis fester Bezugspunkte im Inland abhängig gemacht werden, da dies letztlich die Negation dieser

⁴⁾ Siehe EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen* Rz. 28f.

⁵⁾ Vgl. *Lackhoff*, Die Niederlassungsfreiheit des EG Vertrages (2000).

⁶⁾ *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: *Schön* (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (750); *ders.*, Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft – ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, EWS 2000, 281 (283); *Schaumburg*, Besteuerung von Kapitalerträgen, in: *Ebling* (Hrsg.) Besteuerung vom Einkommen, DStJG 2001, 225 (231), geht von einem Beteiligungslimit von 25 % aus, sodass jedenfalls auf Beteiligungen bis zu 25 % die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar wäre.

⁷⁾ EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Rz. 28 f.; zum (durch BGBl. Nr. 71/2003 bereits behobenen) EU-widrigen Ausschluss der österreichischen Endbesteuerung bei ausländischen Dividenden siehe die Schlussanträge des Generalanwaltes *Tizzano* vom 25. 3. 2004 in der Rs. C-315/02, *Anneliese Lenz* Rz. 22 f. Siehe dazu: *Staringer*, Auslandsdividenden und Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2000, 31; *Heinrich*, Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, IStR 2000, 238; *Toifl*, Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte und Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2002, 466; *Beiser*, Auslandsausschüttungen im Lichte der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (188 f.). Zum Ausschluss der französischen Steuerabgeltung bei ausländischen Versicherungsunternehmen EuGH Rs. C-334/02, 4. 3. 2004, *Kommission gg Frankreich*.

⁸⁾ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 19. 12. 2003, KOM(2003) 810 endg. „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“. Es ist zwar einzuräumen, dass sich diese Mitteilung ihrem Titel nach auf Dividenden an natürliche Personen bezieht. Allerdings bezieht die Kommission darin ausdrücklich „Portfolioanleger“ mit ein, die keine natürlichen Personen sind: Mitteilung vom 19. 12. 2003 KOM(2003) 810 endg., Seite 2.

⁹⁾ Mitteilung vom 19. 12. 2003 KOM(2003) 810 endg., Punkt 3.3. Seite 18 f.

¹⁰⁾ EuGH 28. 1. 1986, Rs. C-270/83, *Kommission/Frankreich* – „*Avoir Fiscal*“, 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 *Futura Participations*; 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 *Royal Bank of Scotland*; 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 *Saint Gobain*.

¹¹⁾ *Cordevenner*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 889 f.; vgl. zuletzt EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01 *Gerritse*, woraus sich die volle Vergleichbarkeit gebietsfremder Wirtschaftstreibender mit gebietsansässigen Wirtschaftstreibenden im Bereich der Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen ohne Niederlassung ergibt.

Grundfreiheiten darstellen würde.¹²⁾ Der einzige Unterschied zwischen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Hinblick auf den Bezug inländischer Dividenden besteht darin, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit den inländischen Einkünften zusätzlich in jenem Mitgliedstaat besteuert werden können, in dem sie ansässig sind, während dies bei im Inland ansässigen Dividendenbeziehern i. d. R. nicht der Fall ist. Jedenfalls kann diese regelmäßig ungünstigere Situation der beschränkt Steuerpflichtigen nicht eine höhere Besteuerung der Dividenden bei beschränkter Steuerpflicht des Anteilnehmers rechtfertigen. In Anbetracht dieser Tatsache stellt auch die Mutter-Tochter-Richtlinie keine Rechtfertigung für eine Schlechterstellung dar. So führte der EuGH im Urteil *Bosal* aus dem Jahre 2003 ausdrücklich aus, dass eine der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechende Bestimmung gegen die Grundfreiheiten verstoßen kann, da die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie unter Wahrung der grundlegenden Bestimmungen des EG-Vertrages zu erfolgen hat.¹³⁾ Dieses Urteil bestätigt die in der Literatur weitgehend vertretene Auffassung, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie bloß Mindestanforderungen an die Steuerrechte der Mitgliedstaaten für die grenzüberschreitende Dividendenbesteuerung darstellt.¹⁴⁾ Behandelte Mitgliedstaaten aber landesinterne Beteiligungen großzügiger als von den Standards der Mutter-Tochter-Richtlinie gefordert, müssen sie auch vergleichbare grenzüberschreitende Transaktionen innerhalb des Binnenmarktes entsprechend begünstigen. Wie in der Literatur bereits an anderer Stelle besprochen wurde, zeigt sich daher wieder, dass eine starre Anknüpfung an die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie zu Verzerrungen führen kann, die im Lichte der Grundfreiheiten bedenklich sind.¹⁵⁾

1. Strengere Voraussetzungen der Dividendenfreistellung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht

Angesichts des Verbotes, beschränkt steuerpflichtige Anteilhaber beim Bezug inländischer Dividenden gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilhabern schlechter zu stellen, bedarf es eines eingehenden Vergleiches der Quellensteuerentlastung bei beschränkter Steuerpflicht nach § 94a i. V. m. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG mit dem bei unbeschränkter Steuerpflicht anwendbaren § 10 Abs. 1 KStG. Zunächst sieht § 94a EStG im Gegensatz zu § 10 Abs. 1 KStG das Erfordernis einer Mindestbeteiligung vor. Die Mindestbeteiligungsquote beträgt seit dem Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) 10 % des Grund- oder Stammkapitals. Bei einem Beteiligungsausmaß zwischen 10 % und 25 % wird die Steuerfreiheit aber nicht automatisch gewährt, sondern hängt davon ab, dass „Gegenseitigkeit im Sinne des § 48 BAO“ besteht. Dies setzt nach allgemeinem Verständnis voraus, dass nach der Steuergesetzgebung des anderen Staates sichergestellt ist, dass auch im umgekehrten Fall keine Besteuerung erfolgt.¹⁶⁾ Gegenseitigkeitserfordernisse dieser Art verstoßen nach der EuGH-Judikatur gegen die Grundfreiheiten, da der EuGH bereits im Urteil *Kommission/Frankreich* aus dem Jahre 1986 den Grundsatz aufgestellt hat, dass es den Mitgliedstaaten untersagt ist, die Wirkung der Grundfreiheiten „einer Gegenseitigkeitsbedingung zu unterwerfen, um in anderen Mit-

¹²⁾ In diesem Sinne EuGH 4. 12. 1986, Rs. C-220/83 *Komm/Frankreich* Rz. 20; 4. 12. 1986, Rs. C-205/84 *Komm/Deutschland* Rz. 52; 9. 7. 1997, Rs. C-222/95 *Parodi* Rz. 31; 9. 3. 2000, C-355/98 *Komm/Belgien* Rz. 27.

¹³⁾ EuGH 18. 9. 2003, Rs. C-168/01, *Bosal* Rz. 25 f. Siehe zum Vorrang des Primärrechtes *Meussen*, *Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: A Dutch Perspective*, ET 2004, 59 (59 f.).

¹⁴⁾ *Staringer*, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in: *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.) Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (1999) 93 (102); *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: *Pelka* (Hrsg.) Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DSTJG 23 (2000) 321 (359).

¹⁵⁾ Zu den diskriminierenden Elementen der internationalen Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs. 2 KStG: *Konezny/Züger*, Ist die internationale Schachtelbeteiligung „europatauglich“?, SWI 2000, 220 (220 ff.); *Blasina*, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht, SWI 2003, 14 (14 ff.); *Staringer*, ÖStZ 2000, 26 (31); *Beiser*, GesRZ 2003, 187 (197).

¹⁶⁾ *Ritz*, BAO Kommentar² (1999), § 48 Rz. 5. Zum Gegenseitigkeitserfordernis in § 94a EStG siehe *Philipp/H.Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 23. EL 2004 Z 00 Rz. 334a.

gliedstaaten entsprechende Vorteile zu erhalten.“¹⁷⁾ Überdies darf ein Mitgliedstaat eine Diskriminierung nicht damit rechtfertigen, dass ein anderer Mitgliedstaat sie zu verhindern hätte.¹⁸⁾ Stellt aber die Schlechterstellung abfließender Dividenden gegenüber im Inland verbleibenden Dividenden eine Diskriminierung dar,¹⁹⁾ wird diese auch durch fehlende Gegenseitigkeit im anderen Mitgliedstaat nicht beseitigt. Eine Diskriminierung bewirkt § 94a EStG daher jedenfalls bei Anteilen von weniger als 10 % und bei fehlender Gegenseitigkeit bei Anteilen bis zu 25 %.

Eine Diskriminierung beschränkt steuerpflichtiger EU-Gesellschaften führt § 94a Abs. 1 Z 1 EStG auch durch das Erfordernis einer „unmittelbaren“ Beteiligung herbei, welches in § 10 Abs. 1 KStG nicht enthalten ist. Auch § 10 Abs. 2 KStG enthielt in seiner alten Fassung dieses Kriterium als Voraussetzung der internationalen Schachtelbefreiung für ausländische Dividenden. Die Auslegung dieses Erfordernisses ist umstritten. Nach überwiegenden Teilen der Lehre sollten damit nicht nur Beteiligungen, die über andere Kapitalgesellschaften gehalten werden, sondern auch Beteiligungen, die über eine steuerlich transparente Personengesellschaft gehalten werden, vom Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.²⁰⁾ Nach einer anderen Ansicht sollten hingegen – in richtlinienkonformer Interpretation – nur zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften ausgeschlossen werden.²¹⁾ Dieses Argument erhält durch die am 22. Dezember 2003 verabschiedete neue Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie Auftrieb, da nunmehr ausdrücklich auch Betriebsstätten von EU Gesellschaften selbst als Gesellschaften im Sinne der Richtlinie gelten, was sich auch auf Anteile an transparent eingestuft Personengesellschaften auswirkt.²²⁾ Unabhängig von den Anforderungen der Richtlinie stellt aber die beschriebene herrschende Auslegung des Kriteriums der „unmittelbaren Beteiligung“ eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung dar, da bei landesinternen Dividendenflüssen die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft der Dividendenbefreiung – nach § 10 Abs. 1 KStG – nicht hinderlich ist.

Bedenken verursacht auch, dass § 94a EStG lediglich Beteiligungen am Kapital inländischer Kapitalgesellschaften in Form von Gesellschaftsanteilen erfasst, während nach § 10 Abs. 1 KStG zusätzlich Gewinnanteile (Z 1) und Rückvergütungen von Genossenschaften (Z 2) befreit sind. Damit sind beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaften mit aus dem Inland erzielten Gewinnanteilen oder Rückvergütungen von Genossenschaften diskriminiert. Diese Diskriminierung ist auch im Lichte der Niederlassungsfreiheit problematisch, sofern es um wesentliche Genossenschaftsanteile geht, da eine Genossenschaft wohl als „Tochtergesellschaft“ im Sinne von Art. 43 EG anzusehen ist.²³⁾ Überdies befreit § 10 Abs. 1 KStG ausdrücklich auch noch Gewinnanteile an inländischen Körperschaften in Form von *Genussrechten* (Z 3) sowie aufgrund von *Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes* (Z 4), während § 94a Abs. 1 Z 2 EStG nur Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und GmbH-Anteilen aufzählt. Im Sinne einer gemeinschaftskonformen Interpretation wird aber m. E. angebracht sein, die von § 10 Abs. 1 Z 3 u. 4 KStG befreiten Gewinnanteile in Form von Genussrechten und aufgrund bestimmter Formen von Parti-

¹⁷⁾ EuGH 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich* Rz. 26; davor bereits im Zollrecht: EuGH 25. 10. 1979, Rs. 159/78 Rz. 23; dazu *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen und EU Recht (1996) 25 (32 f.).

¹⁸⁾ Vgl. die Schlussanträge von Generalanwalt *Mischo* vom 2. 3. 1999, Rs. C-307/97, *Saint Gobain* Rz. 62, abgedruckt in IStR 1999, 177 mit Anmerkung von *Toiff*; siehe auch *ders.*, Internationale Entwicklungen auf dem Gebiet der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote, SWI 1999, 155 (159 f.).

¹⁹⁾ Siehe zusammenfassend die Mitteilung der Kommission vom 19. Dezember 2003, KOM(2003) 810 eng, Punkt 3.3.

²⁰⁾ *Doralt*, EStG⁴ § 94a Rz. 15; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 § 10 Tz. 22.

²¹⁾ *Ludwig*, Mutter-Tochter-Richtlinie und zwischengeschaltete Personengesellschaft – richtlinienwidrige Umsetzung?, RdW 1997, 752 (752 ff.).

²²⁾ *Bendlinger*, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU, SWI 2004, 277 (282).

²³⁾ Zum Begriff der Tochtergesellschaft im Sinne von Art. 43 EG siehe *Lackhoff*, Niederlassungsfreiheit 220 ff.

zipationskapital als „sonstige Bezüge aus Aktien“ im Sinne des § 94a Abs. 1 Z 2 EStG anzusehen und ihre Quellensteuerbefreiung daher auch nach § 94a EStG zuzulassen. Andernfalls läge ebenfalls eine Diskriminierung von Anteilshabern anderer Mitgliedstaaten im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit vor, da inländische Anteilshaber mit den Gewinnanteilen gem § 10 Abs. 1 Z 3 und 4 KStG steuerfrei sind.

Auch die von § 94a Abs. 1 Z 4 EStG geforderte *Mindesthaltedauer von 1 Jahr* hat diskriminierenden Charakter, weil sie in § 10 Abs. 1 KStG nicht enthalten ist. § 94a Abs. 2 Z 1 EStG ordnet zwar für Ausschüttungen innerhalb des ersten Jahres die Entlastung über ein Steuerrückerstattungsverfahren an, allerdings nur für den Fall, dass bei der Ausschüttung die Frist „noch nicht abgelaufen“ ist, also nur für Beteiligungen, die insgesamt länger als ein Jahr gehalten werden. Dividenden aus Beteiligungen, die insgesamt weniger als ein Jahr gehalten werden, sind daher bei beschränkt steuerpflichtigen EU-Gesellschaften immer steuerpflichtig, während sie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften nach § 10 Abs. 1 KStG steuerfrei sind. Zu überprüfen ist, ob diese Diskriminierung gerechtfertigt werden kann. Der EuGH anerkennt zumindest abstrakt die Gefahr der Steuerumgehung als einen mitgliedstaatlichen Rechtfertigungsgrund. Allerdings setzt dies voraus, dass ein mitgliedstaatlicher Eingriff in eine Grundfreiheit bezweckt, „rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des Steuerrechts ... gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen“.²⁴⁾ Für das Vorliegen einer derartigen Zielsetzung könnten weit verbreitete Praktiken des sog. „Dividend Strippings“ sprechen, bei denen ein Anteil nur wegen des Bezuges einer Dividende erworben und danach gleich wieder veräußert wird.²⁵⁾ Da diese Praktiken gerade unter Ausnutzung grenzüberschreitender Dividendenflüsse funktionieren, wäre die diskriminierende Wirkung der 1-Jahres-Frist wohl geeignet, dem Ziel der Umgehungsvermeidung zu dienen. Fraglich könnte sein, ob der generelle Ausschluss der Befreiung im Falle von unterjährigen Beteiligungen auch verhältnismäßig ist. Immerhin kann nicht ausgeschlossen werden, dass in einigen Fällen auch wirtschaftlich sinnvolle Überlegungen zu dem Abstoß einer Beteiligung innerhalb eines Jahres nach ihrem Erwerb führen. Typisierende Missbrauchsvorschriften werden vom EuGH aber nicht hingenommen.²⁶⁾ Der Gegenbeweis des Nichtvorliegens einer missbräuchlichen Gestaltung durch den Steuerpflichtigen müsste daher wohl zulässig sein.

Was die anderen erörterten Diskriminierungen betrifft – also insbesondere die diskriminierende Beteiligungsschwelle und den Ausschluss bestimmter Arten von Gewinnanteilen, die von § 10 Abs. 1 KStG erfasst sind – ist keine Rechtfertigung im Lichte der EuGH-Judikatur zu erkennen. Die Steuermindereinnahmen, welche die Republik Österreich durch die Beseitigung der Diskriminierung erleiden würde, wäre kein Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung.²⁷⁾ Aus dem EuGH-Urteil *Bosal* ergibt sich sogar, dass selbst die Aushöhlung der nationalen Besteuerungsgrundlage nicht eine Diskriminierung rechtfertigen könnte.²⁸⁾ Will Österreich den Steuerausfall vermeiden, könnte es für die Befreiung landesinterner Dividenden nach § 10 Abs. 1 KStG gleich strenge Voraussetzungen einführen wie für die Befreiung nach § 94a EStG, was aus der Sicht des Wirtschaftsstandortes Österreich allerdings eher kontraproduktiv wäre.

2. Einschränkung auf EU-Muttergesellschaften i. S. d. Mutter-Tochter-Richtlinie

Das österreichische Recht knüpft sowohl die Entlastung nach § 94a EStG als auch die in § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG für Betriebsstätten von beschränkt Steuerpflichtigen vor-

²⁴⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96 *ICI* Rz. 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00 *Lankhorst/Hohorst* Rz. 37.

²⁵⁾ Siehe dazu z. B. *Rau*, Dividendenstripping und echte Pensionsgeschäfte, BB 2004, 1600.

²⁶⁾ *Lang*, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, ISTR 2002, 217 (219); *Stefaner*, Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, SWI 2002, 415 (420); vgl. schon *Züger*, Missbrauch im europäischen Unternehmenssteuerrecht, in: *Gassner/Lang* (Hrsg.) Besteuerung international tätiger Unternehmen (1998) 549 (564).

²⁷⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96 *ICI* Rz. 28; EuGH 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 *Saint Gobain* Rz. 51.

²⁸⁾ EuGH 18. 9. 2003, Rs. C-168/01, *Bosal*, Rz. 42; siehe dazu auch *D. Aigner*, Intertax 2004, 149 f.

gesehene Beteiligungsertragsbefreiung daran, dass die dividendenempfangende ausländische Körperschaft eine EU-Gesellschaft ist, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Anlage 2 nicht mehr mit dem Kreis der von der Mutter-Tochterrichtlinie erfassten Gesellschaften übereinstimmt, da dieser durch die Ergänzung der Mutter-Tochter-Richtlinie vom Dezember 2003 erweitert wurde.²⁹⁾ Während nach der ursprünglichen Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie nur bestimmte Gesellschaftsformen erfasst waren – in Österreich z. B. nur AGs und GmbHs – wurde der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie mit 1. 1. 2004 auf der Seite vieler Mitgliedstaaten auf alle nach dem Recht des betreffenden Mitgliedstaates gegründeten KÖSt-pflichtigen Personenvereinigungen erweitert.³⁰⁾ Allerdings folgen nicht alle Mitgliedstaaten der weiten Anknüpfung, sondern schränken den Anwendungsbereich nach wie vor auf bestimmte namentlich aufgezählte Gesellschaftsformen ein, wie vor allem die neuen Beitrittsländer. Auch aufseiten Portugals sind beispielsweise nach wie vor nur „Handelsgesellschaften“, „Genossenschaften“ und „öffentliche Unternehmen“ erfasst.

Von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat ist also der Kreis der von der Richtlinie erfassten Gesellschaftsformen verschieden.

Diese Tatsache kann zu einer Diskriminierung im Lichte der Grundfreiheiten führen – wenn der nationale Steuergesetzgeber zur Gewährung eines Steuervorteils starr an die Eigenschaft einer EU-Gesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie anknüpft, den Steuervorteil hingegen inländischen Rechtsformen (wie z. B. Vereinen) auch dann gewährt, wenn sie aufseiten anderer Mitgliedstaaten keine EU-Gesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie sind. So wäre z. B. ein Verein aufseiten Portugals und aufseiten der meisten neuen Beitrittsländer nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst. Ergebnis der Anknüpfung des § 94a EStG an Gesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie ist daher, dass ein portugiesischer Verein oder ein Verein der neuen Beitrittsländer mit aus Österreich erzielten Dividenden gegenüber einem österreichischen vergleichbaren Verein diskriminiert wäre, weil dieser nach § 10 Abs. 1 KStG befreit ist. Voraussetzung einer Diskriminierung ist lediglich die Vergleichbarkeit des ausländischen Vereins mit einem inländischen Verein. Es könnte sich die Frage stellen, ob der Kreis der von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfassten Gesellschaften in sich selbst den Maßstab der Vergleichbarkeit darstellt, sodass von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasste und nicht erfasste Gesellschaftsformen untereinander nicht vergleichbar wären. Auch wenn dieser Ansatz auf den ersten Blick plausibel wirkt, wird dabei jedoch übersehen, dass im Bereich der Grundfreiheiten ein anderer Gesellschaftsbegriff, nämlich jener des Art. 48 EG, maßgeblich ist. Dieser deckt sich nicht mit dem Gesellschaftsbegriff der Mutter-Tochter-Richtlinie. Auch Vereine oder Privatstiftungen können Gesellschaften im Sinne des Art. 48 EG sein, wenn sie erwerbswirtschaftlich tätig sind.³¹⁾ Dies verleiht ihnen die Legitimation zur Berufung auf die Niederlassungsfreiheit, wenn sie nicht nur gemeinnützig tätig sind. Sofern daher eine betrieblich tätige Privatstiftung oder ein solcher Verein einen Niederlassungsvorgang nach Art. 43 EG verwirklicht, ist dieser Rechtsträger von der Niederlassungsfreiheit geschützt. Diese wiederum ist gem Art. 43 EG bei der Gründung einer Sekundärniederlassung wie beispielsweise einer Tochtergesellschaft anwendbar. Nach herrschender Ansicht reichen jedenfalls Beteiligungen von 50 % aus, um vom Bestand einer Tochtergesellschaft und damit einer von Art. 43 EG geschützten Sekundärniederlassung auszugehen.³²⁾ Dies bedeutet, dass ein Verstoß gegen die

²⁹⁾ Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

³⁰⁾ Zu den Einzelheiten siehe *Bendlinger*, SWI 2004, 278.

³¹⁾ Nach Art. 48 EG gelten als Gesellschaften im Sinne des EG-Vertrages nämlich alle juristischen Personen des öffentlichen und des privaten Rechts, sofern sie einen Erwerbszweck verfolgen.

³²⁾ Siehe dazu vorne bei Fußnote 6.

Niederlassungsfreiheit vorliegen kann, soweit beschränkt steuerpflichtige Stiftungen oder Vereine anderer Mitgliedstaaten durch § 94a EStG (unabhängig vom Beteiligungsausmaß) von der Steuerfreiheit hinsichtlich inländischer Dividenden ausgeschlossen werden, während vergleichbare inländische Stiftungen oder Vereine nach § 13 Abs. 2 oder durch § 10 Abs. 1 KStG befreit sind.

3. Gleiche Anforderungen im EWR

Da die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens inhaltlich identisch mit jenen des EG-Vertrages sind, ist gemäß Art. 6 EWR-Abkommen die Rechtsprechung des EuGH verbindlich zu ihrer Auslegung heranzuziehen.³³⁾ Unklar war zunächst, ob die Bestimmungen des EWR-Abkommens auch im Bereich der direkten Steuern wirken, da der EWR nicht an der sekundärrechtlichen Harmonisierung des Steuerrechts teilnimmt.³⁴⁾ Die Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofes bestätigte aber, dass die Mitgliedstaaten der EFTA ihre Besteuerungshoheit im Einklang mit den Grundfreiheiten des EWR-Abkommens auszuüben haben.³⁵⁾ Die gleiche Anforderung gilt nach der EuGH-Rechtsprechung auch für die EU-Staaten im Verhältnis zu den EFTA-Staaten. Der EuGH hat in seinem jüngsten Urteil *Ospelt* vom 23. September 2003 besonderen Wert auf die einheitliche Auslegung der Grundfreiheiten im gesamten EWR gelegt. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages und jene des EWR-Abkommens dürften daher auch hinsichtlich der direkten Steuern weitgehend identisch sein.³⁶⁾ Dies bedeutet für die Steuerrechte der EU-Mitgliedstaaten, dass sie auch natürliche oder juristische Personen aus den EFTA-Staaten nicht diskriminieren dürfen. Dies gilt sowohl für die Niederlassungsfreiheit nach Art. 31 EWR-Abkommen als auch für die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWR-Abkommen, da die Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361 gem. Anhang XII des EWR-Abkommens auch Bestand des EWR-Rechts ist und der Kapitalverkehr daher auch hier voll liberalisiert ist.³⁷⁾

Nicht geklärt ist m. E., inwieweit die Nichtanwendung der Amtshilfe-Richtlinie der EG im EWR einen eingeschränkten Schutzzumfang der Grundfreiheiten im EWR bewirkt. So müssten die Anforderungen an die mitgliedstaatliche Rechtfertigung von Diskriminierungen durch den Grund der steuerlichen Aufsicht im EWR weniger streng sein als in der EU. Da die in diesem Artikel untersuchten Diskriminierungen aber nicht auf den Grund der steuerlichen Aufsicht gestützt werden können,³⁸⁾ lässt sich jedoch sagen, dass sie auch im Verhältnis zu EFTA-Staaten überaus bedenklich sind. So stellt vor allem die Einschränkung der Quellenentlastung nach § 94a EStG als auch jene der Beteiligungsertragsbefreiung bei § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG auf EU-Gesellschaften eine verbotene Diskriminierung von im EWR niedergelassenen Gesellschaften gegenüber inländischen Gesellschaften dar, welche sowohl nach Art. 31 als auch nach Art. 40 EWR-Abkommen bedenklich sein kann.³⁹⁾ In diesem Zusammenhang sei auf einen im gegebenen Zusammenhang besonders einschlägigen Fall hingewiesen, der vom Oslo County Court entschieden wurde, in welchem dieser in unmittelbarer Anwendung des EWR-Rechts in einer im norwegischen Recht vorgesehenen diskriminierenden Quellensteuerentlastung hinsichtlich in das EWR-Ausland abfließender Dividenden gegenüber inländischen Dividendenflüssen einen Verstoß gegen das EWR-Abkommen sah.⁴⁰⁾

³³⁾ *Leegard*, Impact of the European Economic Area Agreement on Direct Taxation: A Norwegian Perspective, ET 2002, 110 (114).

³⁴⁾ *Tumpel*, *ecolex* 1992, 583 m. w. N.; *Leegard*, ET 2002, 110 (114).

³⁵⁾ EFTA Court vom 12. 12. 2003, E-1/03, EFTA Surveillance Authority v *Republic of Iceland* Rz. 26 f.

³⁶⁾ Siehe zum Kapitalverkehr schon *Tumpel*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 41; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit (1998) 100 f.

³⁷⁾ *Krünes*, Die „vier Freiheiten“ im EWR, *ecolex* 1992, 519 (522); *Matzka*, Kapitalverkehrsfreiheit 100 f.

³⁸⁾ Sieht man von der 1-jährigen Behaltfrist ab.

³⁹⁾ Das österreichische Finanzministerium wendet daher zutreffend die EG-Diskriminierungsverbote in Anfragebeantwortungen nicht nur auf EU-, sondern auf alle EWR-Staaten an: siehe EAS 2303, EAS 2309, SWI 2003, 394.

⁴⁰⁾ Oslo County Court vom 14. 11. 2003. Eine Befassung des EFTA-Gerichtshofes wird erwartet; siehe *Leegard/Valat*, Imputation Tax Credit under Free Movement of Capital (Art. 40 EEA Agreement), ET 2004, 207 (213).

II. Schlussfolgerungen

Aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten stellt der Ausschluss der allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG bei beschränkter Steuerpflicht eine unzulässige Diskriminierung von Körperschaften anderer Mitgliedstaaten dar. Dies liegt an den gegenüber § 10 Abs. 1 strengeren und damit diskriminierenden Voraussetzungen der Quellensteuerentlastung nach § 94a EStG, was zu einer Diskriminierung von an andere EU-/EWR Mitgliedstaaten abfließenden Dividenden gegenüber im Inland verbleibenden Dividenden führt. Dies betrifft in erster Linie Beteiligungen von weniger als 10 % (bei fehlender Gegenseitigkeit von weniger als 25 %), die nach § 94a EStG nicht entlastet sind. Die Diskriminierung betrifft aber auch wesentliche Beteiligungen, wenn andere der von § 94a EStG geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, wie z. B. das Kriterium der unmittelbaren Beteiligung oder im Falle von inländischen Genossenschaftsanteilen. Es wird ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit oder (bei wesentlicher Beteiligung) gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegen. Darüber hinaus zeigt sich, dass eine Einschränkung der Quellensteuerentlastung auf EU-Gesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie in mehrfacher Weise Bedenken begegnet. Einerseits sind beispielsweise Vereine und Privatstiftungen nach § 10 Abs. 1 KStG mit inländischen Dividenden befreit, während sie nicht auf der Seite aller Mitgliedstaaten als Gesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie gelten. Eine starre Anknüpfung an Gesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie kann so zu einer Diskriminierung von Stiftungen und Vereinen anderer Mitgliedstaaten gegenüber vergleichbaren inländischen Rechtsträgern führen. Andererseits ist zu beachten, dass auch Kapitalgesellschaften der EWR-Staaten Anspruch auf Gleichstellung mit inländischen Kapitalgesellschaften haben und daher nach derzeitiger Rechtslage in den Genuss von § 94a EStG und § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG kommen müssten.

Unter der Voraussetzung der Gemeinschaftswidrigkeit des § 94a EStG besteht für die Besteuerung von abfließenden Dividenden an ausländische EU-Gesellschaften keine Rechtsgrundlage. Denn wegen der unmittelbaren Anwendbarkeit der Grundfreiheiten sind die gemeinschaftswidrigen Elemente des § 94a EStG im Verhältnis zu den EG/EWR-Mitgliedstaaten bereits verdrängt.⁴¹⁾ Auch der VwGH hat in seinem jüngsten Erkenntnis vom 11. 12. 2003 in unmittelbarer Anwendung des Gemeinschaftsrechtes nationales Recht unangewendet gelassen.⁴²⁾ Aufgrund des Bestehens der Mutter-Tochter-Richtlinie könnte allerdings – trotz der einschlägigen Aussagen des EuGH im Urteil *Bosal* – argumentiert werden, dass der Verstoß gegen die Grundfreiheiten nicht derart offenkundig ist, dass es zur Verdrängung gar keiner Vorlage an den EuGH bedürfte.⁴³⁾ Vor einer Anwendung des § 94a EStG wären Gerichte dann aber zur Vorlage an den EuGH verpflichtet. Trotz der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechtes ist der Gesetzgeber aus Gründen der Rechtssicherheit verpflichtet, einen dem Gemeinschaftsrecht entsprechenden Zustand der Rechtsordnung herbeizuführen.⁴⁴⁾ Dies könnte dadurch geschehen, dass § 10 Abs. 1 KStG generell im Bereich der beschränkten Steuerpflicht von Körperschaften aus dem EWR-Raum anwendbar gemacht wird. Eine andere Möglichkeit wäre, die Voraussetzungen des § 94a EStG jenen des § 10 Abs. 1 KStG anzugleichen und § 94a EStG zusätzlich für alle EWR-Körperschaften zu öffnen.

⁴¹⁾ Ständige Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrages seit dem Urteil vom 15. 6. 1964, Rs. 6/64 *Costa/ENEL*. Siehe stellvertretend für alle anderen *Geiger*, EUV/EGV³ (2000) Art. 10 Rz. 21 ff. Auch im Bereich des EWR-Abkommens sind die Grundfreiheiten nach h. A. unmittelbar anwendbar: *Tumpel*, Harmonisierung 40 m. w. N.; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt 754; *Matzka*, Kapitalverkehrsfreiheit 100.

⁴²⁾ VwGH 11. 12. 2003, 99/14/0081; siehe auch *Furherr*, VwGH bestätigt EWR/EG-Widrigkeit des § 42 InvFG, SWI 2004, 200 (200 ff.).

⁴³⁾ Zur Acte Clair Doktrin siehe EuGH 6. 10. 1982, Rs. C-283/81 C.I.F.L.I.T.; *Ehricke*, EUV/EGV, Art. 237 EGV Rn. 44 m. w. N.

⁴⁴⁾ EuGH 26. 10. 1995, Rs. C-151/94 *Kommission gg Luxemburg – Biehl II* Rz. 18 m. w. N.