



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1020 Wien, X-Straße, vom 21. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. September 2006 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 (Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid vom 30. Oktober 2008) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 vom 30. Oktober 2008 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 vom 14. September 2006 wurde vom Finanzamt Wien 1/23 entgegen der Abgabenerklärung der Bw., einer Aktiengesellschaft, die Dividende der in Ungarn ansässigen O. (M.), an welcher die Bw. mit rund 9% beteiligt war, in Höhe von € 2,255.714,73 mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 nicht als steuerfreier Beteiligungsertrag anerkannt. Die ungarische Quellensteuer wurde in Höhe von € 225.571,47 angerechnet.

Mit Schreiben vom 21. September 2006 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 14. September 2006 und beantragte die Steuerfreiheit der gegenständlichen Dividende.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2008 nahm das Finanzamt Wien 1/23 nach Durchführung einer Betriebsprüfung das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am 30. Oktober 2008 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004. Die Dividende der M. in Höhe von € 2,255.714,73 wurde wie im Bescheid vom 14. September 2006 nicht als steuerfreier Beteiligungsertrag anerkannt.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2012 ergänzte die Bw. die Berufung vom 21. September 2006 wie folgt: Aus den nach ungarischem Recht einzuhaltenden prozessualen Schritten bei Dividendenausschüttungen gehe eindeutig hervor, dass nicht bereits aus dem Beschluss über die Ausschüttung einer Bruttodividende in der Hauptversammlung ein Anspruch auf "Dividenden*zahlung*" abgeleitet werden könne. Für die "Dividenden*zahlung*" sei ein längerer, aus mehreren Schritten bestehender Beschlussfassungsprozess erforderlich:

- 1) Die Hauptversammlung der M. sei am 30. April 2004 abgehalten worden. Bei dieser sei die Ausschüttung einer Bruttodividende in Höhe von ca. HUF 55,00 beschlossen und die separate Veröffentlichung der "*Auszahlungsmodalitäten*" durch den Vorstand zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt worden.
- 2) Die Details zur "*Auszahlung*" seien am 13. Mai 2004 veröffentlicht worden. Der Vorstand habe bekannt gegeben, dass nur Anteilseigner, die am 28. Mai 2004 M.-Aktien besitzen, zum Erhalt einer Dividende berechtigt seien ("Dividendenstichtag"). Daraus ergebe sich, dass die Bw. bei einem Verkauf ihrer M.-Aktien vor dem 28. Mai 2004 (bzw. vor dem 25. Mai 2004, da aus technischen Gründen zwei Tage für die Durchführung der Kauftransaktion notwendig gewesen wären) keinen Anspruch auf Dividenden*zahlung* gehabt hätte. Im Gegensatz dazu hätte ein Kauf von M.-Aktien vor dem 28. Mai 2004 zum Dividendenerhalt berechtigt.
- 3) Des Weiteren sei am 13. Mai 2004 bekannt gegeben worden, dass der Anteil der Dividende, der auf eigene Aktien der M. per 28. Mai 2004 (bzw. per 25. Mai 2004) entfalle, auf die übrigen Anteilseigner aufgeteilt werde.
- 4) Erst am 25. Mai 2004 sei (aufgrund der zweitägigen Transaktionsfrist) die Anzahl der eigenen Aktien, welche per 28. Mai 2004 von der M. gehalten worden seien, bekannt geworden. Daher sei am 25. Mai 2004 der endgültige Betrag der Bruttodividende pro Aktie in Höhe von HUF 57,86 berechnet und veröffentlicht worden. Aus diesem Grund habe der endgültige Auszahlungsbetrag nicht vor dem 25. Mai 2004 ermittelt werden können.
- 5) Die tatsächliche Auszahlung der Dividende sei am 7. Juni 2004 erfolgt.

Auf der Grundlage des beschriebenen Prozesses zur Festsetzung und Auszahlung der Dividende sei klar, dass das entscheidende Datum für die Entstehung der Dividendenforderung nicht das Datum der Hauptversammlung (30. April 2004) gewesen wäre. Am 30. April 2004 sei weder festgelegt worden, wer einen Dividendenanspruch habe noch in

welcher Höhe eine Dividende bezahlt werden wird. Es sei lediglich bekannt gewesen, dass eine Dividende bezahlt werde, die in etwa HUF 55,00 betragen sollte. Der Dividendenanspruch sei daher noch nicht ausreichend konkretisiert gewesen um eine Forderung begründen zu können. Aus den dargestellten Fakten gehe vielmehr klar hervor, dass die Dividendenforderung erst am 28. Mai 2004, frühestens aber am 25. Mai 2004, entstanden sei. Vor Entstehung der entsprechenden Dividendenforderung könne der Bw. als Anteilsinhaberin aber keine Dividende *"zugeflossen"* sein. Da Ungarn allerdings bereits am 1. Mai 2004 der Europäischen Union (EU) beigetreten sei, folge daraus, dass zum Zeitpunkt des *"Zuflusses"* der M.-Dividende an die Bw. bereits eine Portfoliodividende einer EU-Gesellschaft vorgelegen wäre, die gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 steuerfrei zu behandeln sei. Es werde daher beantragt, im Zuge des offenen Verfahrens des Jahres 2004 die Veranlagung entsprechend der eingereichten Steuererklärung mit Berücksichtigung der Dividende der M. als steuerfreien Beteiligungsertrag in der Höhe von € 2,255.714,73 vorzunehmen.

Das Finanzamt Wien 1/23 nahm mit Schreiben vom 20. März 2012 wie folgt zur Berufung Stellung: Zum Sachverhalt weise das Finanzamt ergänzend darauf hin, dass der Aufsichtsrat (supervisory board) der M. am 26. März 2004 den Vorschlag des Vorstandes betreffend Ausschüttung einer Bruttodividende in Höhe von HUF 55,00 befürwortet habe. Am 30. April 2004 sei die Zahlung einer Bruttodividende in Höhe von HUF 55,00 pro Aktie für das Bilanzjahr 2003 von der Hauptversammlung (general meeting) bestätigt worden. Die Details der Dividendenzahlung seien vom Vorstand (board of directors) entsprechend Punkt 24 der Satzung (articles of association) in einer eigenen Bekanntmachung veröffentlicht worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der Verwaltungspraxis (KStR 2001, Rz 514, EStR 2000 Rz 2339) und der herrschenden Meinung im Schrifttum richte sich der Zeitpunkt der Erfassung des Beteiligungsertrages nach dem Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses. Im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses sei der Gewinnanspruch als ein vom Gesellschaftsanteil gesondertes Forderungsrecht entstanden, das dem Grunde und der Höhe nach nicht mehr als "unsicher" einzustufen sei. Bis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung bestehe für den Gesellschafter hingegen eine Unsicherheit in zweifacher Hinsicht. Einerseits stehe nicht fest, ob die Kapitalgesellschaft überhaupt einen ausschüttbaren Bilanzgewinn erzielt habe und andererseits wäre unklar, ob und in welcher Höhe ein vorhandener Bilanzgewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet werde. Nach Ansicht des Finanzamtes würden Kapitalerträge aus (ausländischen) Beteiligungen grundsätzlich mit Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entstehe die Forderung auf die Gewinnausschüttung. Im gegenständlichen Fall gehe das Finanzamt davon aus, dass die Feststellung des Jahresabschlusses der M. und

der Beschluss der Gewinnverteilung durch die zuständigen Organe am 30. April 2004 als endgültig zu betrachten seien. Mit 30. April 2004 sei daher auch der Gewinnanteil der Bw. in Höhe von HUF 55,00 pro Aktie ableitbar. Der geringfügig geänderte Auszahlungsbetrag sowie der Dividendenstichtag per 25./28. Mai 2004 ändere nichts daran, dass die Gewinnausschüttung im Zeitpunkt der Forderungsentstehung am 30. April 2004 ertragsteuerlich realisiert worden sei. Da Ungarn am 30. April 2004 noch nicht EU-Mitglied gewesen wäre, seien die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 nicht vorgelegen.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2012 brachte die Bw. folgende Ergänzungen vor: Eine steuerliche Realisierung der M.-Dividende am 30. April 2004 sei nach dem Maßstab des Realisationsprinzips im österreichischen Ertragssteuerrecht zu verneinen, weil zum 30. April 2004 noch kein durchsetzbarer Dividendenanspruch entstanden sei. Eine ausnahmsweise vorzeitige Realisierung der M.-Dividende zum 30. April 2004 scheitere bei analoger Berücksichtigung der Voraussetzungen für eine phasenkongruente Dividendenrealisierung schon alleine daran, dass der exakte Dividendenbetrag am 30. April 2004 noch nicht bestimmt gewesen wäre (vgl. EStR 2000, Rz 2339, VwGH 18.1.1996, 93/15/0142) und die Entschlossenheit der M. zur Ausschüttung eines bestimmten Dividendenbetrages zum 30. April 2004 keinesfalls an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt hätte werden können.

Selbst bei rechtsirriger Annahme des Entstehens eines Dividendenanspruches (anstatt allenfalls einer bloßen Anwartschaft) würde eine Realisierung der M.-Dividende zum 30. April 2004 daran scheitern, dass der vermeintliche Dividendenanspruch ein bloß aufschiebend bedingter sei. Aufschiebend bedingte Forderungen dürften aber gänzlich unstrittig erst dann ausgewiesen werden, wenn die Bedingung eingetreten sei (vgl. z.B. VwGH 28.4.1967, 1818/66). Die Qualifizierung des (nicht gegebenen) Dividendenanspruches zum 30. April 2004 als auflösend bedingt wäre gänzlich absurd, weil durch den bloßen Hauptversammlungs-Grundlagenbeschluss am 30. April 2004 gerade noch kein durchsetzbarer Dividendenanspruch bestanden habe, der durch Eintritt weiterer Bedingungen wieder wegfallen hätte können. Erst durch den Eintritt weiterer Bedingungen (Vorstandsbeschluss, Erfassung der eigenen M.-Anteile, Anteilseigneridentifikation, etc.) würde die bloße Dividendenanwartschaft vom 30. April 2004 zu einem durchsetzbaren und einklagbaren Dividendenanspruch.

Für die zeitliche Tatbestandskomponente des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 sei die Realisierung vor oder nach dem EU-Beitritt Ungarns irrelevant. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. § 4 Abs. 2 BAO konkretisiere für die Körperschaftsteuer, dass der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die

Veranlagung vorgenommen wird, entsteht und daher erst mit Bilanzstichtag der Abgabentatbestand (hier § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988) verwirklicht sei. Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 sei der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Dieser Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches wäre u.a. bedeutsam für den zeitlichen Anwendungsbereich von Abgabengesetzen; so sei bei Fehlen ausdrücklicher diesbezüglicher Regelungen die Zeitbezogenheit der Abgabengesetze zu beachten (vgl. z.B. VwGH 19.2.1993, 90/17/0309, *Ritz*, BAO³ (2005) § 4 Rz 14). In dieser Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof erwogen, dass im Falle von Änderungen der materiell-rechtlichen Vorschriften, wenn keine Rückwirkung der neugefassten Bestimmungen angeordnet sei, der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgabengesetze gelte, dh es sei jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht werde, das wäre bei einer Bestimmung des KStG der Bilanzstichtag. Daraus ergebe sich, dass einerseits der Tatbestand des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 (Realisierung einer EU-Portfoliodividende) erst am Bilanzstichtag der Bw. (31.12.2004) verwirklicht wäre und andererseits, dass jene Rechtslage maßgebend sei, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 verwirklicht wäre. Daher sei die Erfüllung der Befreiungstatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 zum 31. Dezember 2004 zu prüfen. Dies werde auch durch eine Analyse der Übergangsbestimmung betreffend die Herabsetzung des Körperschaftsteuertarifs von 34% auf 25% ab dem Veranlagungsjahr 2005 bestätigt. § 26c Z 2 KStG 1988 laute: *"§ 22 in der Fassung BGBl I 57/2004 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Wird das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, ist der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zu besteuern. Dabei gilt Folgendes: a) Das Einkommen ist durch die Anzahl der Kalendermonate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Angefangene Kalendermonate gelten als volle Kalendermonate. (...)*. Aus dieser Übergangsbestimmung wäre ersichtlich, dass der Gesetzgeber offensichtlich eine besondere Übergangsbestimmung für notwendig erachtet habe, um den reduzierten Körperschaftsteuertarif im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres pro rata nur auf jene Monate des Wirtschaftsjahres anwendbar zu machen, die in 2005 liegen. E contrario würde dies bedeuten, dass mangels einschränkender Übergangsbestimmung die neue Rechtslage für das gesamte Einkommen eines Wirtschaftsjahres einschlägig wäre, solange nur der Bilanzstichtag nach dem Inkrafttreten der

neuen Rechtslage liege. Hätte daher der Gesetzgeber keine einschränkende Übergangsbestimmung für § 22 KStG (Reduzierung des Körperschaftsteuertarifs) vorgesehen, wäre das gesamte Einkommen des abweichenden Wirtschaftsjahres zum reduzierten Körperschaftsteuertarif zu besteuern gewesen, unabhängig davon, wann die Einkommensbestandteile realisiert worden seien. Übertragen auf den gegenständlichen Fall sei daher der folgende Schluss zwingend: Mangels einschränkender Übergangsbestimmung greife die Körperschaftsteuerbefreiung für EU-Portfoliobeteiligungserträge des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 für sämtliche Dividenden, die zu irgendeinem Zeitpunkt in einem Wirtschaftsjahr zufließen, das nach Inkrafttreten des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 (iVm Anlage 2 zum EStG 1988) endet. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 sei daher für die M.-Dividende einschlägig und die Versagung der Körperschaftsteuerbefreiung daher rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der ertragsteuerlichen Realisierung einer Dividende. Das Finanzamt Wien 1/23 geht davon aus, dass die Dividende zum Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverteilung (30. April 2004) ertragsteuerlich realisiert worden sei. Demgegenüber vertritt die Bw. die Auffassung, dass der Dividendenanspruch zum 30. April 2004 noch nicht hinreichend konkretisiert gewesen wäre, um eine Forderung begründen zu können. Der Dividendenanspruch wäre frühestens am 25. Mai 2004 entstanden, weshalb der Bw. als Anteilsinhaberin vor diesem Zeitpunkt keine Dividende "zugeflossen" wäre. Unabhängig davon wäre mangels einschränkender Übergangsbestimmung die Körperschaftsteuerbefreiung für EU-Portfoliobeteiligungserträge für sämtliche Dividenden, die in einem Wirtschaftsjahr nach dem Inkrafttreten des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 zufließen, anzuwenden.

Bedeutung erlangt die Frage des Zeitpunktes der ertragsteuerlichen Realisierung der gegenständlichen Dividende durch den Umstand, dass Ungarn (Sitz der ausschüttenden Gesellschaft) seit dem 1. Mai 2004 Mitgliedstaat der Europäischen Union ist. Gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, sind Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft befreit, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der RL 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 erfüllen und nicht unter Z 7 fallen. Gemäß § 26c Z 16 lit. b KStG 1988 sind diese Regelungen des § 10 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009 auf alle offenen Veranlagungen, mithin auch auf das gegenständliche Verfahren anzuwenden.

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass im gegenständlichen Fall bis zum 30. April 2004 die Beteiligungsbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 für internationale Schachtelbeteiligungen nicht zur Anwendung kommt. Die Erträge aus der gegenständlichen Beteiligung waren daher bis zum 30. April 2004 der Körperschaftsteuer zu unterziehen und die damit in Zusammenhang stehende ausländische Steuer entsprechend anzurechnen.

Bei der Bw. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, deren betriebliche Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden. Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung der Bw. die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind alle Einkünfte der Bw. (§ 2 Abs. 3 des EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des EStG 1988) zuzurechnen. Die gegenständlichen Beteiligungserträge sind somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb und nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen. Im gegenständlichen Fall ist daher § 19 EStG 1988 (Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind) ebenso wie die Zuflussfiktion des § 95 Abs. 4 EStG 1988 für die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht anzuwenden. Das für die zeitliche Zuordnung der Einkünfte geltende „Zufluss-/Abflussprinzip“ ist für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht maßgeblich. Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzuges normiert § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, dass Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, in dem Zeitpunkt zufließen der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entstehen Forderungen der Gesellschafter aus Gewinnanteilen grundsätzlich erst, wenn die Gewinnausschüttung beschlossen ist (vgl. VwGH 24.11.1999, 97/13/0026; 18.1.1994, 93/14/0169). Der Gewinnanspruch des Gesellschafters entsteht als Gläubigerrecht (erst), sobald der Rechnungsabschluss durch Gesellschafterbeschluss festgestellt ist und entweder die Ausschüttung des Gewinnes keiner weiteren Beschlussfassung bedarf oder die Gewinnverteilung von den Gesellschaftern beschlossen wurde. Mit dem Genehmigungsbeschluss ist der Bilanzgewinn fixiert. Ohne Bestimmungen im Statut über Reingewinn und Beschlussfassung entsteht der Anspruch auf die Dividende mit der Genehmigung des Jahresabschlusses (vgl. VwGH 18.1.1996, 93/15/0142, 0143).

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 7.2.2007 (I R 15/06) reicht für die Entstehung einer Dividendenforderung nicht die Ankündigung einer künftigen Gewinnverwendung, erst ein den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss begründet einen Rechtsanspruch auf Auszahlung eines bestimmten Betrages. Überdies muss

sich die Ausschüttungsabsicht auf einen genau festgelegten Betrag beziehen, wofür es nicht ausreicht, dass die Höhe des auszuschüttenden Betrags nur ungefähr feststeht und seine exakte Bezifferung von erst in der Zukunft erkennbaren Umständen abhängig ist. Bei der hiernach gebotenen Prüfung ist insbesondere zu berücksichtigen, dass auch ein beherrschender Gesellschafter oder ein Alleingesellschafter seine am Bilanzstichtag bestehenden Absichten später ändern kann. **Bei Fassung eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses ist der Dividendenanspruch zivilrechtlich entstanden und deshalb bei der Muttergesellschaft als bestehende Forderung zu aktivieren, auch wenn er theoretisch künftig wieder entfallen könnte.**

Im gegenständlichen Fall wurde bei der Hauptversammlung der M. am 30. April 2004 der Jahresabschluss genehmigt und eine Dividendenzahlung in Höhe von HUF 55,00 je Stammaktie beschlossen. Mit diesem Genehmigungsbeschluss wurde sowohl der Bilanzgewinn als auch die auszuschüttende Dividende eindeutig fixiert. Nach der dargestellten Rechtslage entstand damit zweifellos der Dividendenanspruch für die Bw. Entgegen dem Vorbringen der Bw. stand mit dem Hauptversammlungsbeschluss vom 30. April 2004 der exakte Betrag der Dividendenausschüttung fest. Durch die Bestimmungen in der Satzung betreffend den von der ausschüttenden Gesellschaft selbst gehaltenen Aktien änderte sich nicht mehr der absolute, in der Hauptversammlung vom 30. April 2004 beschlossene Dividendenbetrag, sondern lediglich die Verteilung dieses fixen Dividendenbetrages unter den anspruchsberechtigten Aktionären. Die von der Bw. mehrmals dargestellten prozessualen Schritte bei der Ausschüttung dieser am 30. April 2004 ordnungsgemäß beschlossenen Dividende betreffen nur mehr die **"Auszahlungsmodalitäten"** und sind daher strikt vom bereits am 30. April 2004 entstandenen Dividendenanspruch zu trennen. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass von der Bw. nicht aufgezeigt wurde, aus welchem Grund sie auf die bereits am 30. April 2004 ordnungsgemäß beschlossene Dividende hätte verzichten sollen. Folge eines allfälligen Verzichtes der Bw. auf den Dividendenanspruch und ein damit verbundener Zufluss an einen Dritten wäre lediglich das Vorliegen einer Einkommensverwendung des durch den Gewinnverteilungsbeschluss vom 30. April 2004 entstandenen Dividendenanspruches der Bw.

Suspensiv- und Resolutivbedingungen sind im Einzelfall zum Teil schwer voneinander abgrenzbar, weil der Unterschied oft nicht in der Wirkung, sondern bloß in der Formulierung besteht. Bei der aufschiebenden Bedingung tritt das von der Bedingung abhängig gemachte Recht erst mit der Erfüllung, beim Ausfall der Bedingung aber überhaupt nicht ein; bei der auflösenden Bedingung entsteht das Recht zunächst, endet jedoch mit der Erfüllung der Bedingung, während es bei deren Ausfall bestehen bleibt. Ob bei der Setzung einer Bedingung das eine oder das andere gemeint ist, ist Auslegungsfrage. Zwar liegt im Allgemeinen die

aufschiebende Wirkung näher, jedoch kommt die Umdeutung einer aufschiebenden Bedingung in eine auflösende dann in Betracht, wenn schon für die Zeit vor dem Bedingungseintritt echte Erfüllungsansprüche vereinbart sind und der bedingt Berechtigte durch unbestimmte Zeit etwas unterlassen oder fortgesetzt tun soll (vgl. OGH vom 29.9.1998, 1 Ob 330/97d). Wie bereits ausgeführt, entstand der Dividendenanspruch der Bw. mit der Fassung des ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses am 30. April 2004, weshalb zu diesem Zeitpunkt zweifellos ein echter Erfüllungsanspruch bestand, welcher nur im Falle einer (tatsächlich nicht erfolgten) Veräußerung der im Besitz der Bw. befindlichen Aktien vor dem Dividendenstichtag wieder wegfallen hätte können.

Zu prüfen bleibt nun, ob dieser zum 30. April 2004 entstandene Dividendenanspruch auch bereits zu diesem Zeitpunkt bei der Bw. als Beteiligungsertrag zu erfassen war. Der Zeitpunkt der Feststellung der anspruchsberechtigten Aktionäre wurde entsprechend der Satzung der M. durch den Vorstand mit 28. Mai 2004 festgelegt, wobei als letzter möglicher Termin für den Erwerb von dividendenanspruchsberechtigten Aktien an der Budapester Börse der 25. Mai 2004 festgelegt wurde. Dies bedeutet, dass nur jene Aktionäre einen **"Anspruch auf Auszahlung"** der bereits am 30. April 2004 beschlossenen Dividende hatten, welche am 28. Mai 2004 als anspruchsberechtigt identifiziert worden sind. Dem Einwand der Bw., dass vor diesem Zeitpunkt kein Anspruch der Bw. auf *"Zahlung"* der Dividende bestanden habe, ist entgegenzuhalten, dass die Ausschüttung einer Dividende demjenigen zuzurechnen ist, der Aktionär zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung ist. Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften werden somit zeitpunktbezogen (d.h. zur Gänze im Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverwendung) verwirklicht. Davon unabhängig ist der Zufluss im Sinn des § 19 bzw. § 95 Abs. 4 EStG 1988 (für Zwecke der Kapitalertragsteuer) zu sehen, der in erster Linie den Zeitpunkt der Besteuerung (und nicht die Zurechnung der Einkünfte) bestimmt. Dementsprechend entstehen Anteilserträge wirtschaftlich als Forderung in dem Augenblick, in dem sie bei einem bilanzierenden Kaufmann unter Realisationsgesichtspunkten zu aktivieren wären. In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.11.1999, 97/13/0026), die in der Begründung zu der Frage der Realisation von Beteiligungserträgen bei betrieblichen Einkünften auf ein Erkenntnis (18.1.1996, 93/15/0142, 0143) zur Realisation von Beteiligungserträgen im außerbetrieblichen Bereich verweist (vgl. *Doralt*, EStG, Kommentar, Band II, § 27 Tz 26).

Die Nichtanerkennung der Dividende der M. in Höhe von € 2.255.714,73 als steuerfreier Beteiligungsertrag mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 durch das Finanzamt Wien 1/23 ist daher zu Recht erfolgt.

Zu den Vorbringen der Bw., dass der Tatbestand des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 (Realisierung einer EU-Portfoliodividende) erst am Bilanzstichtag der Bw., somit erst am 31. Dezember 2004

verwirklicht gewesen wäre und die zu diesem Stichtag geltende Rechtslage maßgeblich sei, ist festzustellen, dass die verfahrensgegenständliche Dividende, wie ausgeführt, am 30. April 2004 realisiert wurde. Zu diesem Stichtag lag keine EU-Portfoliodividende vor, da Ungarn erst am 1. Mai 2004 Mitglied der EU wurde. Vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011 war jedoch für Drittstaatsportfoliodividenden eine generelle Besteuerung vorgesehen, wobei der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.10.2011, 2011/15/0070, seine bereits früher vertretene Präferenz der auch im vorliegenden Sachverhalt angewandten Anrechnungsmethode bestätigt hat. Für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung müssen die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (Beteiligungsausmaß und Beteiligungsdauer) im Zeitpunkt der Erfassung der Dividende als Betriebseinnahme gegeben sein, wobei es gleichgültig ist, zu welchem Bilanzstichtag der Gewinnanteil aus der Beteiligung erfasst wird (vgl. *Bauer-Quantschnigg*, Kommentar zum KStG 1988, § 10, Rz 63, 64).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass der nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 vom 30. Oktober 2008 an die Stelle des Körperschaftsteuerbescheides 2004 vom 14. September 2006 trat, so dass die Berufung vom 21. September 2006 gemäß § 274 BAO als gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 vom 30. Oktober 2008 gerichtet gilt. Auf Grund des Wegfalles der Ungewissheit war dieser Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. November 2012