



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HLB, vertreten durch LLG, vom 23. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 8. Februar 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Festsetzung erfolgt vorläufig gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#).

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen

Körperschaftsteuer

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	4.151.086,82 €	Körperschaftsteuer	1.452.378,87 €
			Einbehaltene Steuer	-1.664,86 €
			Ausl. Steuer	-25.012,25 €
			Abgabenschuld	1.425.701,77 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	1.030.842,35 €	Körperschaftsteuer	397.311,14 €
			Einbehaltene Steuer	-655,07 €
			Ausl. Steuer	-16.033,52 €
			Abgabenschuld	380.622,52 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1.) A. (1) Der Körperschaftsteuerbescheid für 2002 wurde am 28. Oktober 2004 erlassen.

(2) Mit Schreiben vom 23. März 2005 wurde ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) gestellt (Auszug): Wegen Widerspruches zum Gemeinschaftsrecht stelle man einen Antrag auf Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2002. Dabei seien die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Auslandsdividenden iHv 11.528,72 € unter unmittelbarer Anwendung der Kapital- und Niederlassungsfreiheit analog nach [§ 10 Abs 1 KStG 1988](#) steuerfrei zu stellen.

a. Auf Basis der KÖSt-Erklärung 2002 ergebe sich unter Berücksichtigung der Steuerfreistellung für Auslandsdividenden und der Nichtberücksichtigung von mit den Dividenden zusammenhängenden Depotgebühren iHv 3.345,17 € für 2002 eine Körperschaftsteuer iHv 614.083,21 € und unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer iHv 616.865,61 € eine Gutschrift von 2.782,40 €.

b. Begründung: Die Bw. habe 2002 Erträge aus inländischen Investmentfonds bezogen, mit Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im EU-Raum bzw. in Drittstaaten (laut Anlage). Aufgrund der nationalen Rechtslage seien diese Auslandsdividenden als steuerpflichtige Erträge angesetzt worden, da [§ 10 Abs 2 KStG 1988](#) idF vor BBG 2003 ua ein Mindestbeteiligungsausmaß iHv 25% sowie das Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung verlange. Daher seien die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nicht vorgelegen. Im Hinblick darauf, dass vergleichbare Inlandsdividenden gemäß [§ 10 Abs 1 KStG 1988](#) steuerfrei gestellt seien, würden die Auslandsdividenden gegenüber den Inlandsdividenden diskriminiert.

Die Besteuerung verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und gegen die Niederlassungsfreiheit.

c. Dazu werde auf die Entscheidung des UFS vom 13.1.2005, RV/0279-L/04 verwiesen. Auch der UFS Linz habe nunmehr die Anwendbarkeit von [Art 56 EGV](#) in einem dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbaren Fall bejaht. Unter eingehender Berücksichtigung der EuGH-Rspr (Manninen, Verkooijen) und des Schrifttums sei festgestellt worden, dass Auslandsdividenden im Vergleich zu Inlandsdividenden gemeinschaftsrechtswidrigerweise diskriminiert seien.

Aus dem bezeichneten Grund werde ein Antrag nach [§ 299 BAO](#) iVm [§ 302 BAO](#) gestellt. Der Antrag sei rechtzeitig innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht worden. Hinsichtlich der Ermessensübung weise man darauf hin, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten sei. Eine Unterlassung der Aufhebung aufgrund einer Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit könne nicht angenommen werden.

Ersucht werde um gemeinschaftsrechtskonforme Veranlagung der Auslandsdividenden.

d. Anlage:

2002

	Stück	Ausländischer Dividendenanteil	Bruttoertrag gesamt	angerechnete Quellensteuer
Oberbank	104.000	0,02240	2.329,60	0,00
Oberbank	410.675	0,02240	9.199,12	0,00
Summe			11.528,72	
Depotgebühren				
Oberbank	104.000		444,81	444,81
Oberbank	410.675		2.900,36	2.900,36
			3.345,17	3.345,17

(3) Mit Bescheid vom 13. Mai 2005 wurde das Ansuchen vom 23. März 2005 auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 wie folgt abgewiesen (Auszug):

a. Die in § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003 (BGBl 2003/71) getroffene Regelung für die steuerliche Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen sei durch Art 3 Abs 1 lit a und

Art. 3 Abs 2 der RL 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 gedeckt und daher nicht gemeinschaftsrechtswidrig.

b. Die zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen seien im allgemeinen weniger günstig, als die auf die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaates anwendbaren Bestimmungen. Diese Benachteiligung sei durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen. Eine Gleichstellung könne erst mit der Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems erreicht werden.

c. Die vom EuGH anerkannte Kohärenz (EuGH 28.1.1992, [C-204/90](#)) des österreichischen Körperschaftsteuerrechtes gebiete es, dass nationale Beteiligungen jedenfalls steuerfrei zu stellen seien, internationale Beteiligungen hingegen nicht. Die in § 10 Abs 1 KStG 1988 vorgesehene Beteiligungsertragsbefreiung sei aus systematischen Gründen geboten, um bei mehrstöckigen Inlandkonzernen eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Es handle sich daher um keine Begünstigung, sondern um eine systembedingte Befreiungsbestimmung. Dies treffe auf die Befreiung der Internationalen Schachtelbeteiligung nicht zu, die eine echte dh. nicht systemimmanente steuerliche Begünstigung sei, weil eine Besteuerung der Gewinne der ausländischen Tochter in Österreich grundsätzlich nicht erfolge. Die in Rede stehende Regelung sei durch Art 58 Abs 1 lit a EG gerechtfertigt. Soweit bis dato die Bemühungen auf dem Gebiet des Steuerrechtes zur Harmonisierung erfolglos gewesen seien, habe diese Bestimmung eine „indirekte“ Harmonisierung über das unmittelbar anwendbare Beschränkungsverbot des Art 56 EG verhindert. Da die Regelung des § 10 Abs 2 KStG bereits zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU gegolten habe, sei auch nicht gegen das von der Lehre teilweise zu Art 58 EG vertretene Verschlechterungsverbot verstoßen worden.

Weshalb die Bestimmung des § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003 gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen sollte, werde im Antrag nicht dargelegt und es sei ein solcher Verstoß auch nicht ersichtlich.

d. Gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 13.1.2005, RV/0279-L/04 sei Amtsbeschwerde an den VwGH zu Zl. 2008/15/0064 erhoben worden.

e. Der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 28. Oktober 2004 erweise sich sohin als richtig, weswegen der Aufhebungsantrag mangels Vorliegens der Voraussetzungen des [§ 299 Abs 1 BAO](#) abgewiesen werden musste.

B. (1) Mit Schreiben vom 23. März 2005 wurde eine Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 8. Februar 2005 innerhalb offener (verlängerter) Rechtsmittelfrist eingebracht (Auszug):

a. Beantragt werde die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2001 iHv 380.623,54 €, infolge Geltendmachung einer Steuerbefreiung für Auslandsdividenden iHv 13.406,74 €, analog zu § 10 Abs 1 KStG und unter Nichtberücksichtigung von Depotgebühren iHv 3.311,15 €. Auf Basis der Körperschaftsteuererklärung 2001 ergebe sich unter Berücksichtigung der Steuerfreistellung für Auslandsdividenden und der Nichtberücksichtigung der Depotgebühren eine Gutschrift iHv 3.433,57 €.

b. Die Bw. habe im Veranlagungszeitraum 2001 Erträge aus inländischen Investmentfonds bezogen. In diesen Erträgen seien Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im EU-Raum bzw in Drittstaaten enthalten. Aufgrund der nationalen Rechtslage seien diese Auslandsdividenden als steuerpflichtige Einkünfte angesetzt worden, da nach § 10 Abs 2 KStG die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nicht vorgelegen seien. Im Hinblick darauf, dass vergleichbare Inlandsdividenden gemäß § 10 Abs 1 KStG steuerfrei gestellt worden seien, würden die Auslandsdividenden gegenüber den Inlandsdividenden diskriminiert. Das verstoße gegen Grundfreiheiten des EU-Rechtes, insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit nach [Art 56 EGV](#). Das habe der UFS in der E 13.1.2005, RV/0279-L/04 bejaht und sich dabei dem kritischen Schrifttum angeschlossen (zB Staringer/Tumpel, ÖStZ 1999, 231; Beiser, GesRZ 2003, 192).

c. Anlage 2001

	Stück	Ausländischer Dividendenanteil	Bruttoertrag gesamt	angerechnete Quellensteuer
Oberbank	104.000	0,02020	2.100,80	0,00
Oberbank	559.700	0,02020	11.305,94	0,00
Summe			13.406,74	
Depotgebühren				
Oberbank	104.000		401,45	401,45
Oberbank	559.700		3.525,20	2.909,70
			3.926,65	3.311,15

d. Die restliche Argumentation orientierte sich am Ansuchen um Bescheidaufhebung des KÖSt-Bescheides 2002 vom 23. März 2005. Beantragt wurde die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates und eine mündliche Verhandlung.

(2) Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Begründung erfolgte inhaltlich gleichlautend wie die Begründung zur Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2002.

(3) Mit Schreiben vom 6. Juni 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

C. (1) Mit Schreiben vom 23. März 2005 wurde eine Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. Februar 2005 innerhalb offener (verlängerter) Rechtsmittelfrist eingebracht (Auszug):

a. Beantragt werde die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2000 iHv 1.425.701,77 €, infolge Geltendmachung einer Steuerbefreiung für Auslandsdividenden iHv 6.292,67 €, analog zu § 10 Abs 1 KStG und unter Nichtberücksichtigung von Depotgebühren iHv 818,40 €. Auf Basis der Körperschaftsteuererklärung 2000 ergebe sich unter Berücksichtigung der Steuerfreistellung für Auslandsdividenden und der Nichtberücksichtigung der Depotgebühren eine Gutschrift iHv 1.863,04 €.

b. Die restliche Begründung lehnte sich an die vorangehend zur Veranlagung des Jahres 2001 geschilderte Berufungsbegründung an. Beantragt wurde die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates und eine mündliche Verhandlung.

(2) Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Begründung erfolgte inhaltlich gleichlautend wie die Begründung zur Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2002.

(3) Mit Schreiben vom 6. Juni 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

2.) Am 21. Juli 2005 wurden die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund des beim VwGH anhängigen Verfahrens (Zl. 2008/15/0064 – siehe nachfolgend, konnte die Berufung zunächst nicht erledigt werden; eine weitere Wartefrist ergab sich durch das EuGH-Verfahren Haribo/Saline vom 29. September 2008 – s nachfolgend).

3.) a. Die Entscheidung des UFS vom 13.1.2005, RV/0279-L/04, in welcher den Auslandsdividenden im Wege des Anwendungsvorrangs analog § 10 Abs 1 KStG eine

Befreiung zugesprochen wurde, bestätigte die VwGH-E vom 17.4.2008, 2008/15/0064 insoweit, als das Höchstgericht einen Verstoß gegen [Art 56 EGV](#) durch die Regelung des § 10 Abs 2 KStG bei ausländischen Beteiligungen annahm. Der VwGH ging allerdings davon aus, dass Unionsrecht nur in jenem Ausmaß verdrängt werden konnte, als es nötig war, um einen unionsrechtskonformen Zustand herzustellen. Nur durch die Anrechnungsmethode würde nach Ansicht des VwGH in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers weniger eingegriffen. Die Verdrängung konnte daher nur in diesem Ausmaß angenommen werden. Da nach der Rechtsansicht des VwGH die vom UFS gewählte analoge Anwendung der Befreiungsmethode aus § 10 Abs 1 KStG nicht greifen konnte, wurde der Bescheid aufgehoben.

b. Die Entscheidung des VwGH vom 17.4.2008, [2008/15/0064](#) wurde im Fachschrifttum insbesondere im Hinblick auf das Konzept der "geltungserhaltenden Reduktion" und dessen Auswirkungen kritisch kommentiert.

c. Am 29. September 2008 wurde vom UFS aus verschiedenen Gründen (s Laudacher, UFSjournal 12/2010, 420, UFS und ausländische Portfoliodividenden) im Zusammenhang mit dem fortgesetzten Verfahren (VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#)) der Beschluss für eine Vorabentscheidung an den EuGH gefasst (zur Entwicklung s Laudacher, SWK 29/2008, S 780; Prechtl SWI 11/2008, 497; Lang, SWI 5/2009, 216; Massoner/Stürzlinger, SWI 6/2009, 280; Laudacher, SWK 32/2009, T 223, „Neuformulierung der Vorabentscheidungsfragen in den Rs Haribo und Saline“; Laudacher, UFSjournal, 12/2010, 420).

d. Am 10. Februar 2011 erging das Urteil des EuGH zur Rs Haribo/Saline, C-436/08 und C-437/08.

e. Am 17. Februar 2011 wurde mit der Vertreterin des zuständigen Finanzamtes und den Vertretern der Bw. eine Erörterung abgehalten.

f. Mit Schreiben vom 18. Februar 2011 zog die Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und mündliche Verhandlung zurück.

Einkünfte und Körperschaftsteuer wurden wie folgt angegeben (Auszug):

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2000 gesamt 4.156.562,87 €, Portfoliodividenden aus EU-Staaten und Drittstaaten 6.292,67 €, Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung einer Steuerbefreiung für die Auslandsdividenden anzusetzen.

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2001 gesamt 1.040.940,82 €, Portfoliodividenden aus EU-Staaten und Drittstaaten 13.406,74 €, Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung einer Steuerbefreiung für die Auslandsdividenden anzusetzen.

Begründung:

Portfoliodividenden aus EU-Staaten seien gemäß § 10 Abs 1 Z 5 KStG (iVm § 26c Z 16 KStG auf alle offenen Verfahren anzuwenden) von der KÖSt befreit, sofern kein Besteuerungsvorbehalt nach § 10 Abs 5 KStG vorliege. Diese Regelung sei nach dem EuGH-Urteil vom 10. Februar 2011 gemeinschaftsrechtskonform. Ob ein Fall des Besteuerungsvorbehalts vorliege, sei bei Beteiligungserträgen aus Investmentfonds auf Basis einer Länderaufstellung zu ermitteln, aus der die Herkunft der in den Ausschüttungen enthaltenen Beteiligungserträge unter Angabe des im jeweiligen Staat anzuwendenden KÖSt-Satzes ersichtlich sei. Die Bw. habe

- im Jahr 2000 Dividenden aus Frankreich, Niederlande, Deutschland, Großbritannien, Schweden und Finnland bezogen, der Körperschaftsteuersatz sei 1999 (für die Ausschüttung 2000) zwischen 28% und 52,3% gelegen. Eine Niedrigbesteuerung nach § 10 Abs 5 KStG liege daher nicht vor. Die Dividenden seien zu befreien.

- im Jahr 2001 aus Frankreich, Niederlande und Deutschland bezogen, der Körperschaftsteuersatz sei 2000 (für die Ausschüttung 2001) zwischen 35% und 51,6% gelegen. Eine Niedrigbesteuerung nach § 10 Abs 5 KStG liege daher nicht vor. Die Dividenden seien zu befreien.

Für Portfoliodividenden aus Drittstaaten sei die im österreichischen Recht vorgesehene Steuerpflicht nach dem Urteil des EuGH vom 10. Februar 2011, Rs [C-436/08](#) und C-437/08, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Vielmehr sei auch bei diesen Beteiligungserträgen eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu gewähren. Welche Methode zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Anrechnungs- oder Befreiungsmethode) heranzuziehen sei, müsse durch Auslegung ermittelt werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das österreichische Recht in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG für ausländische Portfoliodividenden im Grundsatz eine bedingte Befreiung vorsehe. Daraus folge, dass zur Herstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Besteuerung auch Portfoliodividenden aus Drittstaaten befreit werden müssten, sofern kein Besteuerungsvorbehalt nach § 10 Abs 5 KStG vorliege. Diesbezüglich sei wiederum auf die Länderaufstellung zurückzugreifen (vgl KStR Rz 591a).

Die Bw. habe

- im Jahr 2000 Portfoliodividenden aus folgenden Drittstaaten bezogen: Schweiz, USA, Kanada und Japan. Der KÖSt-Satz habe in diesen Ländern im Jahr 1999 (für die Ausschüttung 2000) zwischen 25,10% und 48% betragen. Eine Niedrigbesteuerung iSd § 10 Abs 5 KStG sei daher nicht gegeben. Die von der Bw. im Jahr 2000 bezogenen Portfoliodividenden seien daher

unter Berücksichtigung des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes von der KÖSt befreit. Da mit sämtlichen dieser Drittstaaten auch ein Abkommen bestehe, das eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe enthalte, sei auch aus diesem Grund keine Diskriminierung der Portfoliodividendenerträge zulässig

- im Jahr 2001 Portfoliodividenden aus folgenden Drittstaaten bezogen: Schweiz, USA und Japan. Der KÖSt-Satz habe in diesen Ländern im Jahr 2000 (für die Ausschüttung 2001) zwischen 25,10% und 42% betragen. Eine Niedrigbesteuerung iSd § 10 Abs 5 KStG sei daher nicht gegeben. Die von der Bw. im Jahr 2001 bezogenen Portfoliodividenden seien daher unter Berücksichtigung des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes von der KÖSt befreit. Da mit sämtlichen dieser Drittstaaten auch ein Abkommen bestehe, das eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe enthalte, sei auch aus diesem Grund keine Diskriminierung der Portfoliodividendenerträge zulässig

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall die steuerliche Behandlung von Erträgen aus ausländischen Beteiligungen, wobei sich diese Erträge aus Dividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten der EU und mit Sitz in Drittstaaten zusammensetzen.

2. Rechtslage nach dem BBG 2009, BGBl I 52/2009, für EU/EWR-Dividenden:

a. Während im Zeitpunkt der Berufung (zur Körperschaftsteuer 2000 und 2001 vom 23. März 2005) die EU-Dividenden der vollen Besteuerung unterlagen, wurde im BBG 2009 die Besteuerung dieser Dividenden auf eine neue gesetzliche Basis gestellt.

b. § 10 Abs 1 KStG sieht nunmehr in den Z 5 und 6 Befreiungen für EU- und EWR-Dividenden vor.

Nach der Z 5 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 23.7.1990 erfüllen und nicht unter Z 7 fallen (EU-Portfoliodividenden).

Nach der Z 6 sind Gewinnanteile iSd der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes befreit, die mit inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar sind, sofern mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fallen (EWR-Portfoliodividenden).

c. In § 10 Abs 5 KStG ist dabei folgende Beschränkung enthalten: Die Gewinnanteile der Z 5 und 6 sind nicht von der KÖSt befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft

- Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.
- Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaft vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 1 KStG ist.
- Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine Befreiung im Sinne der Abs 1 und 3 bleibt unbeachtlich.

d. Gemäß § 26c Z 16 Buchstabe b KStG sind die Regelungen des § 10 KStG in der Fassung BGBl I Nr. 52/2009 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden.

e. Damit ist die Besteuerung der von der Bw. erklärten EU-Dividenden aus Frankreich, Niederlande, Deutschland, Großbritannien, Schweden und Finnland gesetzlich vorgegeben, da eine offene Veranlagung vorliegt. Die bezeichneten Portfoliodividenden sind nach der neuen Rechtslage zunächst (bedingt) befreit. Wie die Bw. im Schreiben vom 18. Februar 2011 ausgeführt hat, unterliegen diese Dividenden auch nicht der Beschränkungsregelung des § 10 Abs 5 KStG, da eine ausländische KÖSt anfällt, die mit der österreichischen KÖSt vergleichbar ist und keine umfassende persönliche oder sachliche Befreiung vorliegt.

Die bezeichneten EU-Dividenden sind damit zur Gänze von der Befreiungsbestimmung des § 10 Abs 1 Z 5 KStG umfasst.

3. Rechtslage für Drittstaatsdividenden nach EuGH 10.2.2011, Haribo und Saline, C-436/08 und C-437/08:

a. Auch Drittstaatsdividenden waren nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Berufung (23. März 2005) von der vollen Besteuerung erfasst. Daran änderte sich durch die Neuregelung der Portfoliodividendenbesteuerung nach dem BBG 2009 nichts.

b. Der EuGH hat im Urteil vom 10.2.2011, Rs Haribo/Saline zur Besteuerung von EWR-Dividenden und Drittstaatsdividenden nachstehendes ausgeführt:

Bezüglich der EWR-Dividenden geht eine Vollstreckungshilfe nicht mit [Art 63 AEUV](#) konform, da die nationale Regelung die Erhebung der KÖSt in Österreich betrifft und deren Vollstreckung nicht der Hilfe ausländischer Behörden bedarf (Rn 73). Unionsrechtlich ist damit nur eine Amtshilferegulierung zulässig, nicht aber eine umfassende Vollstreckungshilfe.

Zu den Portfoliodividenden aus Drittstaaten stellt der EuGH zunächst fest, dass eine Diskriminierung der Drittstaatsdividenden vorliegt: Da Dividenden in Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, schlechter behandelt werden als solche, die aus Gesellschaften mit Sitz in Österreich stammen, sind Anlagen in Drittstaaten weniger attraktiv (Rn 109); daher führt eine solche Regelung zur Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Drittstaaten und Mitgliedstaaten (Rn 110). Diese Beschränkung ist

- weder durch eine mit dem Ort der Kapitalanlage zusammenhängende unterschiedliche Situation zu rechtfertigen (Rn 116),
- noch durch das Argument der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten (Rn 124),
- den Rückgang der Steuereinnahmen (Rn 126),
- die fehlende Gegenseitigkeit in den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten (Rn 127),
- oder durch bestehende Unterschiede in der Zusammenarbeit zwischen Mitgliedstaaten in der Union und mit Drittstaaten (Rn 133). Auch eine Direktinvestition liegt nicht vor (Rn 137).

[Art 63 AEUV](#) steht damit einer nationalen Regelung entgegen, die für Drittstaatsdividenden weder eine Steuerbefreiung noch ein System der Anrechnung der im Sitzstaat entrichteten Steuer vorsieht (Rn 138).

c. Damit ist noch die Frage zu beantworten, welche der erwähnten Regelungen (Befreiungsmethode, Anrechnungsmethode) für die Besteuerung der offenen Berufungsfälle für den Zeitraum 2000 bis 2001 in Betracht kommt. Dazu sind unionsrechtliche als auch innerstaatliche Auslegungsmethodik zu verknüpfen.

(1) Nach dem EuGH (Rs Haribo, zweite Frage – s Laudacher, SWK 7/2011, T 40) muss eine Mehrfachbesteuerung nicht mit einer Befreiung verhindert werden, weil Befreiungs- und Anrechnungsmethode gleichwertig sind (Rn 86 zur bedingten Befreiung von EU- und EWR-Dividenden). Daher verstößt eine bedingte Befreiung mit allfälliger Anrechnung, wie in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG geregelt, nicht gegen [Art 63 AEUV](#) (Rn 104).

Der EuGH bestätigt damit die Methode der bedingten Befreiung im KStG für EU- und EWR-Dividenden und die grundsätzliche Gleichwertigkeit von Befreiungs- und Anrechnungsmethode. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber in diesen Fällen auch die Anrechnungsmethode hätte wählen können (er hat sich aber mit dem BBG 2009 bewusst für die bedingte Befreiung entschieden).

Zur dritten Vorlagefrage (Rs Haribo) hält der EuGH fest, dass eine Regelung gegen [Art 63 AEUV](#) verstößt, die weder eine Steuerbefreiung noch ein System der Anrechnung für Drittstaatsdividenden vorsieht (Rn 138).

Zur vierten Frage (Rs Haribo, die im Zusammenhang mit der dritten Vorlagefrage steht) stellt der EuGH fest, dass es nicht gegen [Art 63 AEUV](#) verstößt, wenn nationale Steuerbehörden auf Dividenden aus Drittstaaten (EWR-Staaten und anderen Drittstaaten – s Rn 139) die Anrechnungsmethode anwenden, obwohl sie bei Überschreiten des Schwellenwerts (von 10%) die Befreiungsmethode anwenden (und bei Dividenden inländischen Ursprungs systematisch).

(2) Aus der Entscheidung des EuGH ergibt sich zunächst nicht, welche Methode für Drittstaatsdividenden (aus Nicht-EU-Ländern) anzuwenden ist, geklärt wird nur die Gleichwertigkeit der Befreiungs- und Anrechnungsmethode und die Unionsrechtswidrigkeit einer vollen Besteuerung. Die Methode für die Begünstigung der Drittstaatsdividenden ist daher dem innerstaatlichen Recht zu entnehmen.

(3) Der VwGH ist in seiner Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064 – noch zur Rechtslage vor dem BBG 2009 – zum Schluss gekommen, dass der uneingeschränkten Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Minderheitsbeteiligungen die Kapitalverkehrsfreiheit des [Art 56 EGV](#) entgegensteht. Die Verdrängung nationalen Rechts dürfe sodann nur jenes Ausmaß umfassen, das gerade noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse seien in das nationale Gesetz hineinzulesen. Bei mehreren gemeinschaftsrechtskonformen Lösungen dürfe nur jene zur Anwendung gelangen, mit der „die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt“. Weil der Gesetzgeber im Inlandsfall Entlastungen stets gewährt, muss auch für vergleichbare Auslandsfälle eine Entlastung gewährt werden, wobei es aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes einerlei bleibt, ob für die ausländische Dividende eine Steuerbefreiung oder eine Steueranrechnung gewährt wird.

Der Verstoß von [§ 10 Abs 2 KStG 1988](#) (vor dem [BBG 2009](#)) führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese Verdrängung kann (wie im Urteil "Test Claimants in the FII Group Litigation" dargelegt) nur zu einer Steueranrechnung führen. Falls nämlich die Besteuerung im Ausland gleich hoch oder höher ist als im Inland, führen Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode zum gleichen Ergebnis. Im Fall eines niedrigeren Steuerniveaus im Ausland vermag nur die Anrechnungsmethode zu bewirken, dass die im Ausland erzielten Kapitalerträge im Ergebnis gleich hoch besteuert werden, wie im Inland erzielte Erträge. Solcherart wird in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers – der für ausländische Portfoliodividenden keine Begünstigungen vorgesehen hat – durch die Anrechnung der

ausländischen Steuer weniger eingegriffen, als durch die Befreiungsmethode. Dies findet auch seine Bestätigung in der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, nämlich zwischen bloßen Kapitalbeteiligungen und Beteiligungen höheren Ausmaßes zu unterscheiden. Der Gesetzgeber wollte (nur) jenen inländischen Kapitalgesellschaften, deren Tochtergesellschaften aktiv in einem ausländischen Staat wirtschaften und nicht bloß Kapitalveranlagung betreiben, den Vorteil des niedrigeren ausländischen Steuerniveaus zukommen lassen. Bloßen Kapitalveranlagungen soll daher nur die Anrechnung zuteil werden.

(4) Der Unabhängige Finanzsenat hat nunmehr zu beurteilen, wie diese unterschiedlichen Rechtspositionen mit Blick auf die Rechtslage seit dem BBG 2009 zu bewerten sind.

Im Vergleich mit der Rechtslage (vor dem BBG 2009), die der VwGH in der E vom 17.4.2008, 2008/15/0064 zu bewerten hatte, sind wesentliche Änderungen eingetreten. Der VwGH stützte seine Formel von der „Erhaltung der Entscheidung des nationalen Gesetzgebers“, die zum damaligen Zeitpunkt zur Anrechnungsmethode führte, darauf, dass

- nach dem Gemeinschaftsrecht eine Steuerbefreiung oder Steueranrechnung gleichwertig ist,
- der Gesetzgeber zwischen Portfoliobeteiligungen und höheren Beteiligungsausmaßen unterscheiden wollte und
- bei niedrigerem Steuerniveau im Ausland nur die Anrechnungsmethode zu gleichen Ergebnissen führt.

Die Gleichwertigkeit beider Methoden hat der EuGH in der Rs Haribo wiederum bestätigt, sodass sich insoweit (unionsrechtlich) keine Änderung ergeben hat.

Geändert hat sich aber die Rechtslage in Bezug auf die Besteuerung von Portfoliodividenden. Während im Zeitpunkt der besagten VwGH-E alle ausländischen Portfoliodividenden steuerpflichtig waren, hat der Gesetzgeber mit dem BBG 2009 eine Grundsatzentscheidung getroffen und EU-Dividenden sowie EWR-Dividenden bedingt befreit und zwar unter der Bedingung eines maximal 10%-Punkte niedrigeren Steuersatzes. Mit dieser Regelung sollte offenkundig eine gleichwertige Besteuerung gewährleistet sein. Damit ist der zu beurteilende Sachverhalt mit jenem im Zeitpunkt des Ergehens der VwGH-E 2008/15/0064 nicht mehr vergleichbar. Denn der Gesetzgeber hat nunmehr zum Ausdruck gebracht, dass er in steuerlicher Hinsicht Portfoliodividenden und höherwertigere Veranlagungen nicht mehr in jedem Fall unterschiedlich besteuern will. Somit ist eines der Hauptargumente der VwGH-E weggefallen.

Auch das zweite vom VwGH verwendete Argument – der Schutz vor niedrigerer ausländischer Besteuerung – ist im vorliegenden Fall vernachlässigbar, weil die Steuersätze (wie von der

Bw. dargelegt) nicht mehr als 10%-Punkte unter und überwiegend sogar (weit) über dem österreichischen Steuerniveau liegen. Daher kann bei der Bw. auch die Befreiungsmethode und nicht nur die Anrechnungsmethode eine gleiche Besteuerung garantieren.

Da nach dem EuGH unionsrechtlich beide Methoden gleichwertig sind, ist durch Auslegung der innerstaatlichen Rechtslage zu erforschen, welche Methode anzuwenden ist. Im Bereich der EU/EWR-Dividenden wurden die Portfoliodividenden mit BBG 2009 durch Steuerbefreiung bedingt begünstigt. Da der Gesetzgeber in Verkennung der richtigen Auslegung des [Art 63 AEUV](#), wie er dies auch in seinen Stellungnahmen im EuGH-Verfahren zum Ausdruck gebracht hat, davon ausging, dass Drittstaatsdividenden nicht in jenem Ausmaß begünstigt werden müssen, wie Dividenden aus Mitgliedstaaten, wurden im BBG 2009 die Portfoliodividenden aus Drittstaaten nicht begünstigt. Es stellt sich damit die Frage, welche Regelung der Gesetzgeber im Jahr 2009 getroffen hätte, wäre ihm die nunmehr vom EuGH festgestellte Rechtslage schon bewusst gewesen. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt an, dass der Gesetzgeber auch für Drittstaatsdividenden dieselbe Regelung wie für EU/EWR-Dividenden normiert hätte. Denn für die in der VwGH-E angesprochenen Bedenken (eines niedrigeren Steuerniveaus) ist (bei analoger Anwendung) im Rahmen der bedingten Befreiung mit [§ 10 Abs 5 KStG 1988](#) ausreichend vorgesorgt, mit den meisten Drittstaaten bestehen zudem Regelungen über die Amtshilfe, sodass auch die Voraussetzungen der EWR-Regelung gegeben und auf die Besteuerung der Drittstaatsdividenden übertragbar sind.

Aus den angeführten Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass das vom VwGH im Erkenntnis 2008/15/0064 vorgebrachte Argument der „geltungserhaltenden Reduktion“ infolge der geänderten Rechtslage nach dem BBG 2009 und dem EuGH-Urteil Haribo/Saline neu interpretiert werden muss. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen, die 2008 beim VwGH zur Anwendung der Anrechnungsmethode geführt haben nicht mehr gegeben. Das BBG 2009 hat eine neue Rechtslage bezüglich der Besteuerung von ausländischen Portfoliodividenden geschaffen. Der Gesetzgeber hat sich dezidiert – auch für (EWR)Drittstaatsdividenden – zur (bedingten) Befreiungsmethode bekannt. Es besteht auch keine Gefahr einer günstigeren Besteuerung der Dividenden im Fall der Anwendung dieser bedingten Befreiungsmethode.

Die Drittstaatsdividenden (nicht aus EWR-Staaten stammende Dividenden) sind daher ebenfalls (analog zur Regelung in [§ 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG](#)) steuerbefreit.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich im Jahr 2000 auf Dividenden iHv 6.292,67 € und 2001 auf Dividenden iHv 13.406,74 €.

4. Die Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis 2001 ergehen aus folgenden Gründen als vorläufige Bescheide:

a. Gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) kann eine Abgabe vorläufig festgesetzt werden, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Die vorläufige Erlassung der Bescheide bedingt eine "vorläufige Ungewissheit" (Ritz, BAO, § 200, Rz 1). Die Ungewissheit muss im Tatsachenbereich liegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (Ritz, BAO, § 200, Rz 3). In der Begründung ist anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war. Auch die Ermessensübung ist zu begründen (Ritz, BAO, § 200, Rz 9).

b. Mit Schreiben vom 17. November 2008 hat die Bw. einen Antrag auf Bescheidaufhebung nach [§ 299 BAO](#) eingebracht, mit dem zusätzliche Kosten aus Verrechnungen mit der deutschen Mutterfirma für 1997 bis 2002 beantragt wurden. Der Antrag wurde vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid vom 18. März 2009 abgewiesen. Auf die Möglichkeit der Einleitung eines Verständigungsverfahrens wurde hingewiesen. Gegen den Abweisungsbescheid wurde mit Schreiben vom 22. April 2009 Berufung eingelegt. Beantragt wurden für die gegenständlich zu entscheidenden Berufungsjahre 2000 und 2001 jeweils 30.000,00 € zusätzliche Kosten für TV-Werbungen.

c. Nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens wurde ein Verständigungsverfahren mit der BRD eingeleitet, Gespräche haben bereits stattgefunden, es ist aber nicht absehbar, zu welchem Zeitpunkt diese Gespräche, in denen es um Kostenaufteilungen in der BRD und Österreich geht, ihren Abschluss finden werden.

d. Da der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist, sind vom Unabhängigen Finanzsenat vorläufige Bescheide zu erlassen.

Ermessensentscheidungen haben Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen. Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO, § 20, Rz 7 ff). Dabei sind die Prinzipien der Rechtsrichtigkeit (vor der Rechtsbeständigkeit) und die Gebote der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten.

Im vorliegenden Fall ist über Berufungen aus dem Jahr 2005 zu entscheiden, es besteht berechtigtes Interesse der Partei an der raschen Erledigung der Berufungen nach Ergehen der EuGH-E Haribo/Saline. Andererseits ist derzeit nicht absehbar, wann die offenstehenden Fragen bezüglich der Kosten der Fernsehwerbung im Rahmen des Verständigungsverfahrens

geklärt werden können, sodass eine vorläufige Veranlagung aus diesem Grund gerechtfertigt erscheint. Die Vertreter der Bw. haben einer vorläufigen Bescheiderlassung zugestimmt. Die Kosten bleiben bis zur Endgültigerklärung außer Ansatz.

Der Berufung für die Jahre 2000 und 2001 war aus den bezeichneten Gründen stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 28. Februar 2011