



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 14

GZ. RV/0840-W/10,  
miterledigt RV/0839-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Anschrift, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 6. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 vom 9. Juli 2009 sowie gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 vom 21. Juli 2009 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 wird teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Nach Abschluss einer die Jahre 2002 bis 2006 betreffenden Außenprüfung erging ein mit 9. Juni 2009 datierter Bericht, in dem die Betriebsprüfung (BP) unter dem Titel „Gewinnanteile gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988“ ausführte, dass unter Beachtung des Erkenntnisses des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064, es zwar bei den Gewinnanteilen aus Beteiligungen an Körperschaften, die in der EU ansässig seien, die weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals ausmachten, gemeinschaftsrechtlich geboten sei, die auf diese Gewinnanteile ent-

fallende ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen. Bei Drittstaats-Portfoliodividenden dagegen sei eine solche Anrechnung nicht zulässig.

Das Finanzamt (FA) erließ in der Folge ua für die Jahre 2004 und 2005 die berufungsgegenständlichen Bescheide vom 9. bzw. 21. Juli 2009, gegen die die Berufungswerberin (Bw.) mit den beiden Schriftsätzen vom 6. August 2009 Berufung erhob.

Darin führte die Bw. aus, dass sich die Berufungen jeweils gegen die „Nichtanrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer“ richten würden. Danach habe die Bw. in den Jahren 2004 und 2005 ausländische Dividenden über einen Investmentfonds in Höhe von € 220.076,70 bzw. € 383.200,01 bezogen, wobei diese Einkünfte in der Körperschaftsteuererklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt und betreffend die Abzugsteuer auf Dividenden die Anrechnung als anrechenbare Steuer beantragt worden sei. Der Gesetzgeber habe nun in Reaktion auf das auch von der BP angesprochene Erkenntnis des VwGH vom 17. April 2008 mit dem Budgetbegleitgesetz (BBG) 2009 die grundsätzliche Anwendung der Befreiungsmethode für ausländische Portfoliodividenden, wenn es sich bei der Beteiligungskörperschaft um eine EU-Gesellschaft handle, gesetzlich verankert. Portfoliodividenden von Körperschaften, die nach dem Recht eines Drittstaates oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe gegründet seien, sollen aber weiterhin von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sein. Allerdings seien auch Portfoliodividenden von ausländischen Gesellschaften aus einem Drittstaat dem Grunde nach durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt. Nach der derzeitigen Gesetzeslage (idF des BBG 2009) würden Dividenden aus Drittstaaten gemeinschaftsrechtswidrig der Körperschaftsteuer unterliegen. Eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer komme nicht zum Tragen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass derzeit noch zwei Vorabentscheidungsersuchen der Außenstelle Linz des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) beim EuGH anhängig seien. Da nach Ansicht der Bw. die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit hinsichtlich der Besteuerung von ausländischen Drittstaats-Portfoliodividenden weiterhin aufrecht sei, sei diese zumindest durch Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuern zu beheben. Es werde daher der Antrag gestellt, gemeinschaftsrechtskonform die auf die Dividenden entfallende ausländische Drittland-Körperschaftsteuer iHv € 9.092,89 bzw. € 28.194,27 anzurechnen.

Nach Vorlage dieser Berufungen an den UFS ergänzte die Bw. über entsprechende Aufforderung ihre Berufungsausführungen mit dem Schriftsatz vom 31. Jänner 2012 und zog überdies ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Die Bw. brachte vor, dass hinsichtlich der von ihr vereinnahmten EU-Portfoliodividenden schon eine ausreichende Berücksichtigung der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die

Anrechnung der zugrundeliegenden Körperschaftsteuer durch die BP erfolgt sei. Aus Vereinfachungsgründen werde deshalb auch keine Änderung von der Anrechnungs- auf die Befreiungsmethode beantragt.

Die Drittstaats-Portfoliodividenden stünden nun zum einen im Zusammenhang mit Ländern, mit denen in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ein großer Informationsaustausch vereinbart sei, zum anderen mit solchen, mit denen lediglich ein kleiner Informationsaustausch vereinbart sei. Die geltend gemachte ausländische Körperschaftsteuer setze sich für die betreffenden Jahre wie folgt zusammen:

	2004	2005
Großer Informationsaustausch		
aus norwegischen Aktien	0,00	154,71
aus US-amerikanischen Aktien	0,00	18.410,02
	0,00	18.564,73
Kleiner Informationsaustausch		
aus Schweizer Aktien	9.092,89	9.629,54
Anrechenbare Körperschaftsteuer	9.092,89	28.194,27

Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.10.2011, 2011/15/0070, ausgesprochen, dass für Drittstaats-Portfoliodividenden die Anrechnungsmethode anzuwenden sei. Betreffend die Frage der wirksamen steuerlichen Kontrolle sei unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH (Rs. Haribo) bzw. des VwGH-Erkenntnisses vom 17.4.2008, 2008/15/0064, hinsichtlich der Drittstaats-Portfoliodividenden aus Ländern mit einem DBA mit großem Informationsaustausch hinlänglich geklärt, dass die zugrundeliegende Körperschaftsteuer angerechnet werden könne. Das betreffe im konkreten Fall die Dividenden aus Norwegen und aus den USA. Diesbezüglich sei demnach eindeutig eine Anrechnung vorzunehmen.

Betreffend die Dividenden aus der Schweiz sei nun auszuführen, dass mit der Schweiz durch das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz, BGBl III 2011/27, der große Informationsaustausch vereinbart worden sei. Dieser große Informationsaustausch finde nach Art IV des Änderungsprotokolles für Veranlagungsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar (2012) beginnen. Dazu sei anzumerken, dass Informationsaustauschbestimmungen in einem DBA auch auf den Austausch von Informationen angewendet werden können, die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden gewesen seien, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Information nach dem Inkrafttreten des Abkommens geleistet werde und die Bestimmung des Artikels anwendbar geworden sei (vgl. Art 26 Tz 10.3 OECD-Musterabkommen). Nach den Materialien zur Regierungsvorlage zum Änderungsprotokoll des DBA Schweiz sollten Bankauskünfte zwar erst für Veranlagungsjahre, die nach dem 1. Januar beginnen, ausgetauscht werden können, woraus sich aber nach Ansicht der Bw. ergebe, dass durch die ausdrückliche

Nennung von Bankauskünften nur „im Hinblick auf diese Auskünfte eine Rückwirkung ausgeschlossen werden sollte“. Insofern sei davon auszugehen, dass aufgrund des neuen umfassenden Informationsaustausches auch eine „rückwirkende Auskunftspflicht und -möglichkeit für Zwecke der Beteiligungsertragsbefreiung vorliege“. Abgesehen davon erscheine es auch zweifelhaft, ob die schweizerische Finanzbehörde tatsächlich einen Informationsaustausch im konkreten Fall verweigern würde, der „zu Gunsten des Steuerpflichtigen“ erfolge.

Des Weiteren sei nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 2011 in jedem konkreten Kollisionsfall zu prüfen, ob eine Beschränkung des Kapitalverkehrs gerechtfertigt sei (Maßgeblichkeit des Einzelfalls). Im gegenständlichen Fall sei die Beschränkung nicht gerechtfertigt, da von der BP der konkrete Anrechnungsbetrag im Einvernehmen mit der Bw. unter Vorlage sämtlicher Unterlagen unter Anwendung der erweiterten Mitwirkungspflicht hinreichend geklärt worden und in einer Beilage zum BP-Bericht explizit angeführt worden sei.

Eine bloß formale Berufung auf das Nichtvorliegen eines Informationsaustausches, der gar nicht im konkreten Fall notwendig erscheine, da für das FA der Anrechnungsbetrag eindeutig geklärt, demnach unzweifelhaft sei, erscheine somit im Ergebnis in diesem konkreten Einzelfall nicht in Übereinstimmung mit der in den EU-Grundfreiheiten vorgesehenen Freiheit des Kapitalverkehrs.

Daher sei im Schrifttum auch angeführt worden, dass der mangelnde Informationsaustausch dann keinen Ausschluss rechtfertigen könne, wenn der Steuerpflichtige die erforderlichen Nachweise tatsächlich erbringen könne und in der Folge erbringe (vgl. Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG §10 Tz 139 mit weiteren Hinweisen auf das Schrifttum).

Zusammenfassend seien daher, da die anzurechnenden Steuern bereits hinreichend festgestellt worden seien, diese Steuern anzurechnen, da ansonsten ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen würde.

Die Bw. habe zudem verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Notwendigkeit des Vorliegens eines DBA mit großem Informationsaustausch, wenn die anzurechnende Steuer der Finanzbehörde aufgrund eigener Ermittlung bekannt und unzweifelhaft sei. Es erscheine an sich sachlich nicht gerechtfertigt, dass bei Drittstaats-Portfoliodividenden ein DBA mit Informationsaustausch vorliegen müsse, wenn aufgrund der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die zugrundeliegenden anzurechnenden Steuern hinlänglich geklärt seien, während bei Drittstaats-Portfoliodividenden aus Staaten, mit denen ein großer Informationsaustausch im DBA vereinbart sei, in aller Regel ebenfalls die anzurechnende Steuer bereits durch Nachweis des Steuerpflichtigen erfolge. In der Praxis werde nämlich von der Finanzbehörde in den seltensten Fällen auf die Möglichkeit des Informationsaustausches zurückgegriffen, sondern die anzurechnende Steuer im Wege der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen

festgestellt. Selbst in Missbrauchsfällen gehe der Gesetzgeber in § 10 Abs. 4 KStG 1988 davon aus, dass nur der Nachweis der ausländischen Steuer durch den Steuerpflichtigen beispielsweise mittels Abgabenbescheid oder Abrechnungsbescheid der ausländischen Steuerbehörde genüge. Es sei deshalb nicht sachlich gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber selbst in Missbrauchsfällen bei Beteiligungen ab 10 % nur auf eine ausreichende Dokumentation durch den Steuerpflichtigen bestehe, aber bei nicht missbräuchlichen Fällen im Falle von Drittstaats-Portfoliodividenden zusätzlich das Erfordernis des Vorliegens eines Informationsaustausches im DBA vorsehe. Eine Differenzierung ausschließlich aufgrund der Höhe der Beteiligung erscheine ebenfalls nicht sachlich gerechtfertigt. Bei völlig zweifelsfreiem Vorliegen der für die Steuerentlastung anzurechnenden ausländischen Körperschaftsteuer die Steueranrechnung allein deshalb nicht zu gewähren, weil kein Informationsaustausch mit dem Staat, aus dem die Dividende stamme, vereinbart sei, sei überschießend und verstoße somit gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot (vgl. zB VfGH vom 12.12.2003, B 916/02, zum Fehlen des Buchnachweises hinsichtlich der Umsatzsteuerfreiheit für Ausfuhrumsätze). Durch die Nicht-Anrechnung der (dem FA bekannten) ausländischen Körperschaftsteuer komme es zu einer Mehrfachbelastung der Drittstaats-Dividende und damit zu einer wesentlichen Überbesteuerung der Dividenden aus der Schweiz, was überdies einen Eingriff in die Unversehrtheit des Eigentums der Bw. darstelle, da die anzurechnende Steuer ein Vermögensgut darstelle, das bei der Vorschreibung der Körperschaftsteuer nicht als Abzugsposten berücksichtigt worden sei.

Der Antrag auf Anrechnung sämtlicher im Einvernehmen mit der BP festgestellten anrechenbaren Körperschaftsteuerbeträge auch aus Drittstaats-Portfoliodividenden aus Staaten ohne großen Informationsaustausch werde deshalb weiterhin aufrechterhalten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 10 KStG 1988 in der durch das BBG 2009 geänderten Fassung, die nach § 26c Z 16 lit. b KStG 1988 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden ist, lautet auszugsweise:

„(1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

...

5. Gewinnanteile ... aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S. 6) erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.

6. Gewinnanteile ... aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, ... mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn ... Steuerpflichtige ... nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,
2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S. 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen, beteiligt sind. ...

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

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

Ausgehend von dieser Gesetzesregelung und dem in Art 63 Abs. 1 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) geregelten Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit („Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.“) kam der VwGH im schon mehrfach angesprochenen Erkenntnis vom 25.10.2011, 2011/15/0070, aufgrund einer Beschwerde des Finanzamtes Linz gegen einen Bescheid des UFS zum Ergebnis, dass die volle Besteuerung von Dividenden aus Drittstaats-Portfoliobeteiligungen einen Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs darstelle. Dabei sei die unionsrechtskonforme Besteuerung dieser Dividenden nach der Anrechnungsmethode vorzunehmen, da bei Verdrängung des nationalen Rechts durch Unionsrecht der geringstmögliche Eingriff in die österreichische Rechtslage vorzunehmen sei.

Der VwGH führte zudem wie folgt aus:

*„Die Beschwerde bringt abschließend vor, als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit werde vom EuGH die Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle anerkannt (Hinweis auf das EuGH-Urteil Haribo Rn 69). Daher könne der Kapitalverkehrsfreiheit Verdrängungswirkung nur in Bezug auf Portfoliodividenden aus jenen Drittstaaten, mit denen umfassende Amtshilfe vereinbart sei, zukommen. Die mitbeteiligte Partei habe in den Streitjahren 2000 und 2001 ua Portfoliodividenden aus der Schweiz, den USA, Kanada und Japan bezogen. Für jenen Zeitraum hätten zwar mit den USA und Kanada, nicht aber mit der Schweiz und Japan Vereinbarungen über umfassende Amtshilfe bestanden. Aus allen von der mitbeteiligten Partei bezogenen Drittstaatsdividenden hätte die belangte Behörde daher nur für jene aus den USA und aus Kanada eine Entlastung (im Wege der Steueranrechnung) vornehmen dürfen.*

*Bereits im hg. Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064, findet sich ein Hinweis auf mögliche Rechtfertigungsgründe für die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis auf Rn 60 ff des Urteils des EuGH vom 18. Dezember 2007, C-101/05, A, hingewiesen.*

*Stellt eine Regelung eine nach Art 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen einem Mitgliedstaat und bestimmten Drittstaaten dar, ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr gerechtfertigt sein kann (vgl. EuGH-Urteil Haribo Rn 54).*

*Die gegenständliche Regelung der Besteuerung von Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Drittstaatengesellschaften kann nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung von Portfoliodividenden gebietsansässiger Gesellschaften und Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. EuGH-Urteil Haribo Rn 58). Zwingende Gründe des Allgemeininteresses können darin bestehen, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen (vgl. Birk, Steuerrecht<sup>14</sup> (2011), 69).*

*Das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2007, C-101/05, A, betraf Portfoliodividenden aus der Schweiz, welche ein in Schweden ansässiger Steuerpflichtiger bezogen hatte. Die Dividenden waren in Schweden steuerpflichtig, während ua Gewinnausschüttungen von in Schweden ansässigen Kapitalgesellschaften von der Einkommensteuer befreit waren. Der EuGH erläutert hiezu (in Rn 63), im Falle einer nationalen Regelung, die einen Steuervorteil von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig mache, deren Einhaltung nur geprüft werden könne, indem Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt würden, sei es grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehne,*

wenn es, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, nicht möglich sei, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten.

Im Urteil vom 27. Jänner 2009, C-318/07, Persche, setzte sich der EuGH mit der damals in Deutschland bestehenden Regelung auseinander, wonach Spenden an in Deutschland ansässige gemeinnützige Einrichtungen als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, Spenden an gemeinnützige Einrichtungen in anderen Staaten hingegen generell ausgeschlossen waren. Der EuGH stellte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest. In Bezug auf Mitgliedstaaten erachtete der EuGH diesen Verstoß als nicht durch das Erfordernis der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt. In Bezug auf Konstellationen mit Drittstaaten führte der EuGH jedoch in Rn 70 aus:

„Für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Drittland haben, ist hinzuzufügen, dass es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil A, Rn 63).“

Im Urteil vom 19. November 2009, C-540/07, Kommission gegen Italien, prüfte der EuGH die italienische Regelung einer Besteuerung von Outbound-Dividenden. Einem italienischen Steuerabzug unterlagen Dividenden, die an nicht in Italien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet wurden (mit einer Befreiung für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften bei Beteiligungen ab 10 % bzw. 25 %). Weil Dividenden an in Italien ansässige Gesellschaften dieser Steuer nicht unterlagen, stellte der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest, soweit Dividendenausschüttungen in Mitgliedstaaten betroffen waren. In Bezug auf EWR-Staaten (Drittstaaten) führt der EuGH jedoch in Rn 72 - im Hinblick auf den Mangel an Regelungen über den gegenseitigen Auskunftsverkehr - aus, dass die italienischen Rechtsvorschriften durch den zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt seien, den die Bekämpfung von Steuerhinterziehung darstelle, und geeignet seien, die Erreichung dieses Ziels zu gewährleisten, ohne über das hierzu Erforderliche hinauszugehen.

Im Urteil Haribo führt der EuGH zunächst aus:

„119. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung zu Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden kann, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteil Etablissements Rimbaud, Rn 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).“

120. Unter diesen Umständen ist nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat nachweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine stichhaltige Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil A, Rn 36 und 37, sowie Beschlüsse *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Rn 93, und *KBC-Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, Rn 73)."

In Rn 131 stellt der EuGH fest, sollte nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängen, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden könne, sei es grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigere, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung, als unmöglich erweise, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten.

Dem EuGH war in der *Rs Haribo* die - nicht nach einzelnen Drittstaaten bzw. einzelnen Kapitalveranlagungen differenzierende - Vorlagefrage gestellt worden, ob Art 63 AEUV einer generellen nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach bei Dividenden aus Beteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften sowohl die Befreiung von der Körperschaftsteuer als auch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, wenn die Empfängergesellschaft mit weniger als 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, während Dividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig vom Beteiligungsausmaß steuerbefreit sein (vgl. EuGH-Urteil *Haribo*, Rn 105).

Der EuGH verweist hiezu in seinem Urteil darauf, dass die generelle nationale Regelung eine allfällige Steuerbefreiung der Drittstaaten-Portfoliodividenden oder eine allfällige Anrechnung der in einem solchen Drittstaat entrichteten Steuer nicht vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens zwischen dem Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat abhängig mache. Eine solche generelle Regelung verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH-Urteil *Haribo*, Rn 132 f). Der EuGH antwortet sodann in Rn 138, dass Art 63 AEUV einer generellen nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehe, nach der Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft beziehe, von der Körperschaftsteuer befreit seien und die für Drittstaaten-Portfoliodividenden weder eine Steuerbefreiung der Dividenden noch ein System zur Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichteten Steuer vorsehe.

Aus dem Urteil *Haribo*, das in Rn 69 den Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung in Zusammenhang mit Dividenden aus (EWR-)Drittstaaten anerkennt, kann abgeleitet werden: Hätte die in Rede stehende

*generelle innerstaatliche Regelung eine Einschränkung enthalten, wonach den Dividenden aus Drittstaaten-Portfoliobeteiligungen nur bei Fehlen einer entsprechenden Amtshilfemöglichkeit eine Begünstigung versagt wird, wäre diese Regelung als solche mit der Kapitalverkehrsfreiheit des Art 63 AEUV vereinbar, hat doch der EuGH in Bezug auf eine die Dividenden aus EWR-Staaten betreffende Regelung befunden, dass die Einschränkung der Begünstigung auf Staaten, mit denen ein Amtshilfeabkommen besteht, gerechtfertigt ist (Rn 69, 75). Weil aber die Regelung die Begünstigung in Bezug auf (nicht zum EWR gehörende) Drittstaaten absolut, also nicht bloß bei Fehlen entsprechender Amtshilfe versagt, steht sie in Konflikt mit Art 63 AEUV. Dies ist das Ergebnis der nicht auf die einzelne Kapitalveranlagung (Einzelkonstellation) bezogenen, sondern konstellationsübergreifenden Beurteilung der generellen nationalen Regelung. Bei einer solchen Beurteilung ist eine generelle Rechtsvorschrift schon dann als unionsrechtswidrig zu bezeichnen, wenn sie einzelne Sachverhaltskonstellationen erfassen kann, in denen ihre Anwendung einen Verstoß bewirkt. Bei dieser konstellationsübergreifenden Beurteilung kann eine generelle nationale Rechtsvorschrift nämlich nur dann als unionsrechtlich unbedenklich bezeichnet werden, wenn keine Sachverhaltskonstellation denkbar ist, in welcher ihre Anwendung einen Verstoß bewirkt.*

*Nationales Recht, das gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht verstößt, bleibt im Rechtsbestand, ist also nicht nichtig. Die Rechtsfolge des Verstoßes besteht in der Nichtanwendbarkeit im konkreten einzelnen Kollisionsfall (vgl. Ehlers, Verhältnis des Unionsrechts zum Recht der Mitgliedstaaten, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg), Europarecht<sup>2</sup> (2010), 449, 466, Rn 39 f). Das nationale Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat, ist gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem es „erforderlichenfalls“ jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet lässt (vgl. EuGH-Urteil vom 7. Februar 1991, C-184/89, Nimz, Rn 19).*

*Das zur Entscheidung des konkreten Einzelfalles berufene nationale Gericht hat das Unionsrecht in den ihm konkret vorliegenden Konstellationen durchzusetzen. Es hat dabei die Verdrängung (insbesondere Nichtanwendung) für jeden einzelnen konkreten Vorgang zu beurteilen. Dabei geht es darum, ob in Bezug auf die einzelnen Sachverhaltsbereiche die Verdrängung erforderlich ist, um uneingeschränkt den Vorgaben des Unionsrechts zu entsprechen (vgl. Rust, IStR 2009, 382, 385, rechte Spalte).*

*Das nationale Gericht hat zu prüfen, ob in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt (hier: Erhalt von Dividenden aus einer konkreten Portfoliobeteiligung an einer Gesellschaft in einem bestimmten Drittland) die Maßnahme eines Mitgliedstaates gegen unionsrechtliche Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbote verstößt (so genannte Tatbestandsebene, vgl. Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), 47; Kofler, Doppelbesteue-*

*rungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 106; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), 60). Lässt sich auf Tatbestands-ebene durch die Maßnahme des Mitgliedstaates in Bezug auf den konkreten Vorgang eine Verletzung der Grundfreiheit feststellen, wird anschließend geprüft, ob diese - durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses - gerechtfertigt ist (vgl. Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 113; Rust, IStR 2009, 385).*

*Durch die Rechtsprechung des EuGH ist geklärt, dass bei Beurteilung des einzelnen konkreten Vorganges Rechtfertigungsgründe greifen können, die in der Rechtsvorschrift des Mitgliedstaates nicht ausdrücklich angeführt sind. So führt der EuGH im Urteil Persche in Rn 70 aus, dass die gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßende generelle Regelung eines Mitgliedstaates, wonach nur Zahlungen an inländische gemeinnützige Körperschaften absetzbar sind, (im Einzelfall) gerechtfertigt ist, „wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten“.*

*Im Urteil des EuGH C-540/07, Kommission gegen Italien (Rn 72), befand der EuGH eine - als solche nicht auf Amtshilfe abstellende - benachteiligende steuerliche Regelung eines Mitgliedstaates (für Outbound-Dividenden) jenen Staaten gegenüber als gerechtfertigt, mit denen kein entsprechender Auskunftsverkehr besteht.*

*Im Beschwerdefall war daher zunächst für die einzelne Kapitalveranlagung, also jede konkrete Beteiligung, zu prüfen, ob sie durch unionsrechtliche Grundfreiheiten geschützt ist. Wird - wie das hier der Fall ist - eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Tatbestandsebene festgestellt, muss in Bezug auf die Besteuerung der Dividenden aus der konkreten Beteiligung weiter geprüft werden, ob ein hinreichender Rechtfertigungsgrund vorliegt. Für die Entscheidung der nationalen Gerichte ist maßgeblich, ob in Bezug auf die einzelne konkrete Kapitalveranlagung, für welche eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit festzustellen ist, ein Rechtfertigungsgrund greift.*

*Die Gewährleistung der ordnungsgemäßen inländischen Besteuerung der aus Drittstaaten bezogenen Dividenden erfordert entsprechende Informationen aus den Drittstaaten. Darüber besteht im gegenständlichen Fall kein Streit. Im Verhältnis zu Drittstaaten, von welchen solche Informationen eingeholt werden können, erweist sich die Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs als nicht gerechtfertigt, weshalb in Bezug auf solche Kapitalveranlagungen das Unionsrecht durch dessen unmittelbare Anwendung (im Wege der Herbeiführung der Ergebnisse der Anrechnungsmethode) durchzusetzen ist. Im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, von denen, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung von Auskünften, die erforderlichen Auskünfte nicht erhalten werden können, greift*

*hingegen ein Rechtfertigungsgrund, weil es zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen (vgl. EuGH-Urteil Haribo, Rn 69).*

*In Bezug auf jene Kapitalveranlagungen, hinsichtlich derer die Möglichkeit, vom Drittstaat die erforderlichen Auskünfte zu erhalten, nicht besteht, ist die Versagung der steuerlichen Entlastung somit durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, nämlich das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, gerechtfertigt. Daher bleibt in Bezug auf diese Kapitalveranlagungen die von §§ 7, 10, 22 KStG 1988 normierte uneingeschränkte Besteuerung der Drittstaaten-Portfoliodividende bestehen (ebenso Marschner, UFSjournal 2011, 115). Der Rückgriff auf eine - von Kühbacher, SWI 2011, 121, und Kofler/Prechtl-Aigner, Ges 2011, 193, diskutierte - analoge Anwendung des in § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 idF BBG 2009 enthaltenen Vorbehaltes der Amtshilfe (vgl. hierzu auch Spies, ecolex 2011, 464), erweist sich dabei als nicht erforderlich."*

Aufgrund dieser umfangreichen Ausführungen des VwGH (vgl. hierzu Marschner, VwGH zur Besteuerung von Portfoliodividenden in Fällen bis 2010, UFSjournal 2011, 437; Laudacher, Besteuerung von Auslandsdividenden aus Drittstaaten vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011, SWK 2011, 233; Blum, Besteuerung von Portfoliodividenden aus Drittstaaten, SWI 2012, 317) kommt es demnach eindeutig nur bei jenen Drittstaaten zu einer Entlastung nach der Anrechnungsmethode, mit denen Österreich ein umfassendes Amtshilfeabkommen in dem Sinne geschlossen hat, dass es zu einem Austausch von Informationen nicht nur zur Durchführung des DBA, sondern auch des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten kommt. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang überdies darauf, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 für Veranlagungen ab 2011 insofern eine neue Rechtslage geschaffen wurde, als Dividenden aus Drittstaaten mit umfassender Amtshilfe von der Körperschaftsteuer befreit sind und nur im Fall eines Niedrigsteuerlandes es zum Methodenwechsel zum Anrechnungsverfahren kommt, bei Nichtvorliegen eines Amtshilfeabkommens die Dividenden dagegen voll steuerpflichtig sind (vgl. Mayr, § 10 KStG: Portfoliodividenden aus Drittstaaten ebenfalls befreit, RdW 2011, 501).

Sachverhaltsmäßig ist im gegenständlichen Fall unstrittig, dass die Bw., wie von ihr im Schreiben vom 31. Jänner 2012 ausgeführt, in den Jahren 2004 und 2005 Dividenden aus US-amerikanischen und norwegischen Aktien („Staaten mit großem Informationsaustausch“) sowie Dividenden aus schweizerischen Aktien („Staat mit kleinem Informationsaustausch“) erhalten hat.

Im Sinne der Ausführungen des VwGH steht fest, dass in Bezug auf diesen Sachverhalt (Erhalt von Dividenden aus Drittstaats-Portfoliobeteiligungen) durch die Besteuerung gegen uni-

onsrechtliche Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbote, mithin gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen wird. Andererseits ist aber ebenfalls gemäß diesem VwGH-Erkenntnis nur in Bezug auf jene Kapitalveranlagungen, hinsichtlich derer die Möglichkeit, vom Drittstaat die erforderlichen Auskünfte zu erhalten, besteht, die Versagung der steuerlichen Entlastung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt.

Was deshalb die von der Bw. begehrte Anrechnung der Körperschaftsteuerbeträge im Zusammenhang mit Drittstaats-Portfoliodividenden aus Staaten mit großem Informationsaustausch (USA und Norwegen) im Jahr 2005 in Höhe von € 18.564,73 anbelangt, ist der Berufung insoweit Folge zu geben.

Hinsichtlich der Dividenden aus der Schweiz hat die Bw. im Schreiben vom 31. Jänner 2012 zutreffend ausgeführt, dass erst mit dem Protokoll zur Abänderung des DBA Schweiz vom 3. September 2009 mit der Schweiz der große Informationsaustausch eingeführt worden ist (vgl. ua Neufassung des Art 26 DBA Schweiz). Im Art IV dieses Änderungsprotokolles heißt es nun ausdrücklich: „Dieses Protokoll tritt am ersten Tag des dritten Monats, der dem Monat folgt, in dem der Austausch der Ratifikationsurkunden stattgefunden hat, in Kraft und seine Bestimmungen finden für Veranlagungsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das jenem Jahr folgt, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist.“ Das Protokoll trat in der Folge am 1. März 2011 in Kraft und gilt daher aufgrund der ausdrücklichen Regelung für Veranlagungsjahre ab 2012.

Die Bw. verweist nun zum einen auf die Materialien zur Regierungsvorlage zu diesem Änderungsprotokoll, wo es hinsichtlich des Art IV wie folgt heißt: „Diese Bestimmung betrifft den zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung des steuerlichen Informationsaustausches und setzt fest, dass Bankauskünfte erst für Veranlagungsjahre, die nach dem 1. Jänner des Jahres beginnen, die dem Jahr folgen, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist, ausgetauscht werden können.“

Zum anderen nimmt die Bw. offenkundig Bezug auf die Ausführungen von Kofler/Prechtl-Aigner, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, Ges 2011, 175, wonach zwar eine umfassende Amtshilfeklausel auch zeitlich den Zeitpunkt des Dividendenzuflusses abdecken müsse. Informationsaustauschbestimmungen in einem DBA könnten nun auch auf den Austausch von Informationen angewendet werden, „die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden waren, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Informationen nach dem Inkrafttreten des Abkommens geleistet wird und die Bestimmungen des Artikels anwendbar geworden sind“ (Art 26 Tz 10.3 OECD-MK). Nach Ansicht der Autoren könnte deshalb betreffend die Schweiz unter Heranziehung der oben zitierten Materialien die ausdrückliche Nennung von Bankauskünften „vermuten“ lassen, dass nur im Hinblick auf diese Auskünfte eine Rückwir-

kung ausgeschlossen werden sollte. Die beiden Autoren schließen ihre Überlegungen aber damit, dass es allerdings „fraglich“ erscheine, ob eine solche Unterscheidung zwischen Bankauskünften und allen anderen Auskünften im Hinblick auf den nicht differenzierenden Wortlaut tatsächlich „möglich“ sei.

Da auch die beiden Autoren zugestehen müssen, dass der entsprechende Wortlaut des Art IV des Änderungsprotokolls eindeutig nicht zwischen Bankauskünften und sonstigen Auskünften differenziert und im Übrigen die Materialien als solche sehr knapp gefasst sind und deshalb kaum als Auslegungshilfe herangezogen werden können, geht der UFS in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre davon aus, dass betreffend die Schweiz der vom VwGH geforderte umfassende Informationsaustausch erst für Veranlagungsjahre ab 2012 möglich ist.

Nicht unerwähnt bleiben darf in diesem Zusammenhang die Position der Schweiz selbst (vgl. hierzu etwa Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013); Rohner, Internationale Amtshilfe, Der Schweizer Treuhänder 10/2012, S. 757-761; Oesterheld, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in Jusletter 12.10.2009). Danach sind nach Schweizer Ansicht zwar grundsätzlich auch Informationen herauszugeben, die sich auf Steuerperioden vor Inkraftsetzung der anwendbaren Amtshilfeklausel beziehen, weshalb ein Rückanknüpfungsverbot von Normen über die Amtshilfe in einem DBA ausdrücklich vereinbart sein muss. Da aber eine Rückanknüpfung der - von der Schweiz ab etwa 2009 in den einzelnen DBA eingeführten - großen Amtshilfe an frühere, vor Inkraftsetzung der neuen Amtshilferegelung bestehende Steuerperioden in der Schweiz auf großen politischen Widerstand stoßen würde, verfolgt die Schweiz die Politik, in den einzelnen DBA eine Rückanknüpfung, wenn immer möglich, explizit auszuschließen. Deshalb hätten die nach Maßgabe des Art 26 OECD-MA von der Schweiz ausgehandelten Amtshilfebestimmungen entsprechend der diesbezüglichen schweizerischen Abkommenspraxis weder eine Rückwirkung noch eine Rückanknüpfung, wobei dieser Grundsatz lediglich in den DBA mit den USA und Frankreich teilweise durchbrochen wird.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist für die berufsgegenständlichen Jahre 2004 und 2005 demnach noch Art 26 des DBA Schweiz in der Fassung vor diesem Abänderungsprotokoll vom 3. September 2009 anzuwenden. Dieser Art 26 in der Fassung des Abänderungsprotokolls vom 21. März 2006, gemäß dessen Art IX grundsätzlich schon anwendbar ab dem 1. Jänner 2006, lautet auszugsweise wie folgt: „1. a) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen auf Verlangen die gemäß den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten erhältlichen Auskünfte aus, die notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens sowie zusätzlich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften, sofern unter das Abkommen fallende Steuern betroffen sind. ...“

Dass es sich diesbezüglich um keine „umfassende Amtshilfe“, sondern lediglich um eine „kleine DBA-Auskunfts-klausel“ handelt, wird von der Bw. auch zugestanden. Demnach besteht aber auch keine Möglichkeit, von der Schweiz betreffend die Jahre 2004 und 2005 die erforderlichen Auskünfte zu erhalten, weshalb im Sinne der Ausführungen des VwGH die Versagung der steuerlichen Entlastung der strittigen Dividenden durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang weiters vor, dass die Beschränkung des Kapitalverkehrs deshalb nicht gerechtfertigt sei, weil der konkrete Anrechnungsbetrag im Rahmen der Außenprüfung „hinreichend geklärt“ worden sei. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die BP lediglich die von der Bw. für diese Jahre bekanntgegebenen Werte im BP-Bericht festgehalten und demnach bloß eine rechnerische, aber keine inhaltliche Überprüfung der von der Bw. beantragten anzurechnenden ausländischen Körperschaftsteuern vorgenommen hat. Abgesehen davon ist die Bw. noch einmal auf die eindeutigen Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 2011 hinzuweisen, wonach in Bezug auf die Frage der „Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit“ einzig und allein darauf abzustellen ist, ob es sich um einen Drittstaat handelt, von dem eine „Möglichkeit“ besteht, die erforderlichen Auskünfte zu erhalten. Das von der Bw. im Schreiben vom 31. Jänner 2012 zitierte Schrifttum (insbesondere Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Tz 139 mit weiteren Nachweisen) ist im gegebenen Zusammenhang schon deshalb nicht relevant, weil es das besagte Erkenntnis des VwGH noch nicht berücksichtigen konnte.

Im Sinne der vorstehenden Ausführungen sowie im Hinblick auf die klaren Aussagen des VwGH im Erkenntnis vom 25.10.2011, 2011/15/0070, kann der UFS auch die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. nicht teilen, wobei hinzukommt, dass der UFS grundsätzlich nicht berufen ist, über verfassungsrechtliche Einwendungen zu entscheiden.

Die von der Bw. beantragte Anrechnung der schweizerischen Körperschaftsteuer ist demnach gemeinschaftsrechtlich nicht geboten, weshalb die Berufung in diesem Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen ist.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. Oktober 2013