



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0493-L/08

Vorabentscheidungsverfahren

Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat 1, hat durch den Referenten Hofrat Mag. Marco Laudacher am 29. September 2008 folgenden Beschluss gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn eine nationale Behörde zur Beseitigung der Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen, die nach dem Gesetzeswortlaut im Unterschied zu Inlandsbeteiligungen erst ab einem Beteiligungsausmaß von 25% (geltende Rechtslage 10%) steuerbefreit sind, die Anrechnungsmethode anwendet, weil dieses Ergebnis nach einer Entscheidung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes dem (hypothetischen) Willen des Gesetzgebers am nächsten kommt und einerseits in Bezug auf die anzurechnende Körperschaftsteuer, andererseits in Bezug auf die anzurechnende Quellensteuer nicht gleichzeitig einen Anrechnungsvortrag für die Folgejahre oder eine Gutschrift im Verlustjahr zulässt?

1.1. Sofern Frage 1 bejaht wird: Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn ein Anrechnungsvortrag oder eine Gutschrift im Fall von Drittlandsdividenden nicht zugelassen wird?

I. Sachverhalt:

A. (a) Eine in Österreich ansässige AG mit Anteilen an inländischen Investmentfonds bezog im Veranlagungsjahr 2002 Erträge, die sich auch aus Dividenden ausländischer

Kapitalgesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaaten der EU und in Drittstaaten zusammensetzten. Die von der AG bezogenen inländischen Beteiligungserträge wurden gemäß § 10 Abs 1 KStG 1988 von der Besteuerung freigestellt. Der Antrag, auch die Dividenden der ausländischen Kapitalgesellschaften (mit Anteilen unter 25%, nach derzeitiger Rechtslage unter 10%) steuerfrei zu stellen, wurde seitens der Finanzverwaltung bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 nicht positiv erledigt.

(b) Der gegen den obbezeichneten Bescheid eingebrachten Berufung gab der Unabhängige Finanzsenat statt (UFS-Entscheidung vom 13.1.2005, RV/0279-L/04). Er kam dabei zum Ergebnis, dass § 10 Abs 2 KStG 1988 gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, indem ausländische Dividenden (auch solche aus Drittstaaten) einer benachteiligenden Besteuerung unterzogen würden, ohne dass für diese Beschränkung des Kapitalverkehrs Rechtfertigungsgründe gegeben seien. Dies leite sich insbesondere aus den EuGH-Urteilen C-35/98, „Verkooijen“, C-315/02, „Lenz“ und C-319/02, „Petri Manninen“ ab. Der UFS wandte die Regelung des § 10 Abs 1 KStG (Steuerbefreiung für inländische Dividenden) analog an und behandelte die Dividenden von Kapitalgesellschaften aus den Mitgliedstaaten und aus Drittstaaten als steuerbefreite Erträge, wobei keine Anrechnung der Quellensteuer erfolgte.

(c) Gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 13.1.2005 wurde Amtsbeschwerde erhoben, da der Erwerb von Anteilen inländischer Investmentfonds nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht unter Artikel 56 EG fällt. Der VwGH kam in seiner Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064 ebenfalls zur Auffassung, dass die Freiheit des Kapitalverkehrs durch die Regelung des § 10 Abs 2 KStG 1988 verletzt wird.

(1) Erwerb und Halten von geringfügigen ausländischen Beteiligungen, also von solchen die keinen entsprechenden Einfluss auf die Gesellschaft ermöglichen, seien durch Art. 56 EG geschützt. Das gelte auch dann, wenn die Beteiligungen durch einen Investmentfonds – dh. in Form von Miteigentum – erworben würden (mit Verweis auf das Urteil „Manninen“ vom 7.9.2004, C-319/02). Dies ergebe sich aus dem Normzweck der Regelung über die Dividendenbesteuerung, wonach Doppelbesteuerungen vermieden werden sollen und sich inländische Gesellschafter mit inländischen Beteiligungen gegenüber solchen mit ausländischen Beteiligungen in einer vergleichbaren Situation befinden würden. Rechtfertigungsgründe für eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit seien nicht zu erkennen. Die Kohärenz des österreichischen Steuersystems sei nicht beeinträchtigt, wenn eine Entlastung auch für ausländische Gewinnausschüttungen herbeigeführt werde. Auch ordne die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht an, dass bei Beteiligungen bis 25%(10%) ausländische Beteiligungen schlechter zu behandeln seien, als inländische Beteiligungen.

(2) Artikel 56 EG entfalte grundsätzlich auch gegenüber dritten Ländern eine Schutzwirkung. Es sei lediglich zu prüfen, ob allenfalls Rechtfertigungsgründe iSd Ausführungen des EuGH im Urteil „Skatteverket gegen A“ vom 18.12.2007, C-101/05, Rn 60 ff, vorlägen.

(3) Aus der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit zog der VwGH den Schluss, dass das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht stehende nationale Recht verdrängt werde.

Die nationale Regelung bleibe in jener Gestalt anwendbar, in der sie nicht im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe. Gemeinschaftsrechtliche Erfordernisse seien in das nationale Recht hineinzulesen (Gosch, DStR 2007, 1553 (1555); VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109 zur Abzugssteuer beschränkt steuerpflichtiger Künstler; BFH 10.1.2007, I R 87/03).

Im Wege der Verdrängung dürfe nur jene von mehreren gemeinschaftsrechtskonformen Lösungen zur Anwendung kommen, mit der die „Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibe.“ Im Urteil vom 12.12.2006, C-446/04, „Test Claimants in the FII Group Litigation gegen Commissioners of Inland Revenue“ habe der EuGH klargestellt, dass er Befreiungsmethode und Anrechnungsmethode für gleichwertig halte. Aus dem Urteil vom 6.12.2007, C-298/05, „Columbus Container Services BVBA & Co“ ergebe sich, dass die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode zu keiner Ungleichbehandlung führe, wenn die Anrechnungsmethode die Ausübung der Tätigkeit im anderen Staat lediglich kostspieliger mache, als im Rahmen der Freistellungsmethode.

Daraus ergab sich für den VwGH folgendes: § 10 Abs 2 KStG 1988 normiere eine Körperschaftsteuerbefreiung für die inländische Muttergesellschaft erst ab Beteiligungen an der ausländischen Tochtergesellschaft von zumindest 25%(10%). Beteiligungen niedrigeren Ausmaßes seien daher benachteiligt. Nationales Recht werde vom Gemeinschaftsrecht in diesen Fällen verdrängt. Bei gleich hoher oder höherer Besteuerung im Ausland führen Anrechnungs- und Befreiungsmethode zum selben Ergebnis. Bei niedrigerem Steuerniveau im Ausland führe nur die Anrechnungsmethode zur gleich hohen Besteuerung. In das Konzept des österreichischen Gesetzgebers werde daher durch die Anrechnungsmethode weniger eingegriffen, als durch die Befreiungsmethode. Dies werde dadurch bestätigt, dass in § 10 Abs 3 (geltende Rechtslage § 10 Abs 4) KStG 1988 eine Wertungsentscheidung des Gesetzgebers enthalten sei, bei bestimmten Auslandsbeteiligungen (nämlich solchen, die keine operative Tätigkeit ausübten) eine Anrechnung vorzunehmen. Auch eine ausländische Minderheitsbeteiligung sei ein nicht operatives Engagement und den Beteiligungen in § 10 Abs 3 (§ 10 Abs 4) KStG 1988 vergleichbar.

B. Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates wurde gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da der UFS die Befreiungsmethode analog § 10

Abs 2 KStG 1988 angewandt hat (nunmehr Stadium des „fortgesetzten Verfahrens“). Die Bw. weist im Jahr 2002 laut Körperschaftsteuerbescheid vom 4. Februar 2004 einen Verlust aus Einkünften aus Gewerbebetrieb aus.

II. Maßgebende Bestimmungen des nationalen Rechts:

A. Die im Ausgangsverfahren relevanten Bestimmungen sind die des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. 401/1988 idF BGBl 797/1996 (KStG):

§ 10 Abs 1 KStG 1988 lautet:

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

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

2. *Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs 3 Z 2.*

3. *Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genussrechten (§ 8 Abs 3 Z 1).*

4. *Gewinnanteile jeder Art aufgrund von Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.*

§ 10 Abs 2 KStG 1988 lautet:

(2) *Von der Körperschaftsteuer sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit:*

1. *Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt sind*

a) *an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind*

b) *an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum EStG 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 Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen.*

Die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von zwei Jahren bestehen.

2. *Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind*

a) *Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung,*

b) Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung insoweit, als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile davon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) angesetzt worden ist. Die in Z 1 genannte Frist von zwei Jahren gilt nicht für Anteile, die aufgrund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

3. Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen, die vor Ablauf der Zweijahresfrist (Z 1) erzielt werden, unterliegen vorläufig der Besteuerung. Das Finanzamt hat nach Ablauf dieser Frist endgültig über die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit zu entscheiden.

§ 10 Abs 3 KStG 1988 lautet:

(3) Abweichend von Abs 2 sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) durch Verordnung anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere dann angenommen werden, wenn

- *der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen,*
- *das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, und*
- *nicht nachgewiesen wird, dass an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist.*

In diesem Fall ist eine Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen:

Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Einkünfte entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen.

B. Geltende Rechtslage:

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988 idF BGBl 161/2005 (KStG):

§ 10 Abs 2 KStG 1988 lautet:

(2) Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind

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

Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die aufgrund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

§ 10 Abs 4 KStG 1988 lautet:

(4) Abweichend von Abs 2 sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne der Abs 2 und 3 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit:

1. Es müssen Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) durch Verordnung anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere dann angenommen werden, wenn

- der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen und
- das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt.

2. Bei Vorliegen der Gründe im Sinne der Z 1 ist hinsichtlich von Gewinnanteilen die Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen:

Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen

Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen.

III. Erläuterungen zu den Vorlagefragen:

- (a) Die VwGH-Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064 hat offen gelassen, ob der Begriff der anzurechnenden „ausländischen Steuern“ nur die Körperschaftsteuer oder auch (und in welchem Ausmaß) die Quellensteuer umfassen soll, da beim Dividendenbezug aus dem Ausland eine zusätzliche Steuer im Quellenstaat anfällt, die sich idR aus dem jeweiligen DBA ergibt.
- (b) Für die Beantwortung der Frage, ob der vom VwGH bei ausländischen Portfoliodividenden im Zusammenhang mit Investmentfonds postulierte Methodenwechsel zur Anrechnungsmethode die Beteiligten in Bezug auf die in allen anderen Fällen (ausgenommen bei Missbrauch) übliche Befreiungsmethode in gemeinschaftswidriger Weise schlechter stellt, sind Ausmaß und zeitlicher Aspekt einer allfälligen Anrechnung der ausländischen Steuer von entscheidender Bedeutung.
 - (1) Grundsätzlich besteht in der Lehre weitgehende Übereinstimmung, dass die Körperschaftsteuer anzurechnen ist und als Personensteuer dem ausgeschütteten Betrag hinzugerechnet wird (s Zorn, RdW 2008/385 zur Anrechnung anteiliger ausländischer Körperschaft- und Gewerbesteuer; Petrag, RWZ 2008/50 zur Anrechnung der Körperschaftsteuer). Das ergibt sich auch aus der Entscheidung des VwGH 2008/15/0064.
 - (2) Bezüglich der Anrechnung der Quellensteuer ist die Rechtslage nicht eindeutig geklärt. Der VwGH lässt die Beantwortung dieser Frage offen. Eine gemeinschaftsrechtliche Anrechnungsverpflichtung ist umstritten (s Massoner/Stürzlinger SWI 2008, 400), nach Kühbacher, ÖStZ 2008/611 ergibt sich nur DBA-rechtlich eine Anrechnungsverpflichtung, nicht aber aus dem Gemeinschaftsrecht; denselben Standpunkt nimmt auch das BMF in seiner Information vom 13.6.2008 zur VwGH-Entscheidung 2008/15/0064 ein. Es könnten sich daher schon aus dem (unklaren) Ausmaß der anzurechnenden Steuern Nachteile für die Beteiligten im Anrechnungsverfahren ergeben, die im Vergleich mit der Befreiungsmethode zu einer nicht unbeträchtlichen Schlechterstellung führen.
 - (c) Im gegenständlich zu entscheidenden Fall ist zusätzlich die Verlustsituation im Jahr 2002 ein entscheidender Faktor.

Wird im Ansässigkeitsstaat ein Verlust erzielt, sind die Dividendenerträge in die steuerliche Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen und kürzen damit den Verlustvortrag. In den Folgejahren ergeben sich damit höhere Bemessungsgrundlagen und höhere Steuern, während

die anzurechnenden ausländischen Steuern nachträglich nicht mehr anrechenbar sind. Damit käme es zu einer – nicht gewünschten – Doppelbesteuerung, die mit der Anrechnungsmethode gerade vermieden werden soll.

Nach Ansicht der Lehre können diese Nachteile nur dann ausgeglichen werden, wenn ein Anrechnungsvortrag (bzw eine Anrechnungsgutschrift im Verlustjahr) angenommen wird:

(1) Kühbacher geht in SWI 2008, 387, davon aus, dass die Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer im Verlustfall ohne Anrechnungsvortrag die Anrechnungsmethode gemeinschaftsrechtswidrig mache. Das gelte auch für Drittstaatsdividenden unter Beachtung der Einschränkungen der Rs „Skatteverket“. Hinsichtlich der Quellensteuern ergebe sich ein Anrechnungsvortrag nicht aus dem Gemeinschaftsrecht, sondern nur aus dem Abkommensrecht und der Zielsetzung der DBA, grenzüberschreitende Konstellationen innerstaatlichen Sachverhalten gleichzustellen (unter Verweis auf VwGH 15.4.1997, 93/14/0135 und 20.4.1999, 99/14/0012, wonach ein Anrechnungsvortrag abgelehnt wird; s. dazu auch Schuch SWI 1999, 469).

(2) H. Loukota kommt in SWI 2006, 250 zur Ansicht, dass es eine durchaus berechtigte Frage sein könnte, ob aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht nur die direkte juristische, sondern auch eine zeitverschobene und indirekte Doppelbesteuerung bedenklich sei. Es wäre nicht abwegig, aus dem Gemeinschaftsrecht die Verpflichtung abzuleiten, Doppelbesteuerungen indirekter Art als Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV aufzufassen. Ob eine solche DBA-Auslegungsverpflichtung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bestehe, müsse vom EuGH entschieden werden.

(3) Nach Petritz, RdW 2007/331, begründeten sowohl die ablehnende Rechtsprechung des UFS (Verweis auf UFS 5.1.2007, RV/010-L/04), als auch das Nichteingehen des VwGH (Verweis auf die Entscheidung des VwGH vom 28.2.2007, 2003/13/0064) auf die Frage des Anrechnungsvortrages Zweifel: Bei nicht anrechenbarer Quellensteuer würden Verlustvorträge gekürzt oder gingen zur Gänze verloren. Die Nichtanrechnung löse somit bei verschiedensten Problemlagen (Verluste im anderen Staat überwiegen die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat; ausländische Steuern überschreiten den Anrechnungshöchstbetrag aufgrund des höheren ausländischen Steuersatzes usw.) eine Doppelbesteuerung aus. Es werde nicht berücksichtigt, dass Artikel 23 B Abs 1 OECD-Musterabkommen den zeitlichen Aspekt der Anrechnung gar nicht behandle und Ziel und Zweck der DBA die Beseitigung der Doppelbesteuerung sei, da andernfalls der Abkommenschutz ins Leere laufe.

Dabei stelle sich die Frage, ob der Anrechnungsvortrag nicht aus dem Gemeinschaftsrecht ableitbar sei: Die Einbehaltung einer Quellensteuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen und innerstaatliche Zahlung dieser Steuer führe entweder zur Anrechnung (im Fall eines

Gewinnes) oder zur Gutschrift bzw. Erstattung (im Fall eines Verlustes). Eine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte sei daher – anders als im grenzüberschreitenden Sachverhalt – ausgeschlossen. Könne die Quellensteuer nicht angerechnet werden, sei die Kapitalverkehrsfreiheit bzw. die Niederlassungsfreiheit verletzt. Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung sei zweifelhaft. So habe der EuGH auch im Urteil vom 14.12.2000, C-141/99, Rs „AMID“, zum Ausdruck gebracht, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliege, wenn der Ansässigkeitsstaat die Möglichkeit verweigere, den Verlust zumindest einmal zum Abzug zu bringen. Aufgrund der ökonomisch gleichgearteten Wirkung zwischen der Gewährung eines Verlustvortrages und eines Anrechnungsvortrages, könne man durchaus den Schluss ziehen, dass eine periodenübergreifende Sichtweise der Anrechnungsmethode im Hinblick auf einen Anrechnungsvortrag gemeinschaftsrechtlich geboten sei.

(d) Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich den Ausführungen der Lehre insoweit an, als schon grundsätzliche Zweifel angebracht sind, ob die Nichtanrechnung von Quellensteuern in Verlustjahren, ohne dass ein Anrechnungsvortrag oder eine Gutschrift im Verlustjahr zugelassen werden, noch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechen kann. Die im gegenständlichen Berufungsfall zu beurteilende Sachlage im Zusammenhang mit Beteiligungen bei Investmentfonds, zeigt diese Problematik noch in verschärfter Form auf: Durch die Rechtsprechung des VwGH, wonach bei der Besteuerung von Dividenden zwar grundsätzlich die Befreiungsmethode, bei unter 25%(10%) liegenden (Auslands)Beteiligungen aber die Anrechnungsmethode zum Zug kommen soll, droht den Inhabern von Portfoliodividenden im Fall eines Jahresverlustes eine irreparable Benachteiligung infolge Wegfalls der Anrechnung und höherer Steuerbelastung in den Folgejahren. Die Problematik des Anrechnungsvortrages (der Gutschrift) erstreckt sich sowohl auf die Körperschaftsteuer, als auch auf Vorbelastungen durch Quellensteuern. Dabei erscheint es durchaus möglich, dass hinsichtlich der Körperschaftsteuer nach Gemeinschaftsrecht eine Verpflichtung zum Anrechnungsvortrag besteht, zu der eine gemeinschaftsrechtliche DBA-Auslegungsverpflichtung in Bezug auf die Quellensteuer hinzutreten könnte. Ob die angeführten Benachteiligungen (wegen der Nichtzulassung eines Anrechnungsvortrages oder einer Gutschrift) – im Zusammenspiel mit den bei Investmentfonds nicht bzw kaum zu erbringenden Nachweisen hinsichtlich der anzurechnenden steuerlichen Vorbelastungen – in Summe zu einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit führen, kann nur vom Europäischen Gerichtshof mit einem für alle Mitgliedstaaten verbindlichen Ausspruch beurteilt werden.

IV. Voraussetzungen der Vorlage:

Die Befugnis zur Stellung von Vorabentscheidungsersuchen kommt Gerichten im gemeinschaftsrechtlichen Sinn zu (Artikel 234 Abs 2 EGV). Der Unabhängige Finanzsenat ist ein derartiges Gericht und vorlageberechtigt.

Der vorlegende Berufungssenat 1 der Außenstelle Linz ist laut Geschäftsverteilung des Unabhängigen Finanzsenates zuständig für eine Entscheidung über die bezeichnete Berufung gegen den vom Finanzamt Linz erlassenen Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2002. Die Beantwortung der gestellten Fragen ist für die Erlassung der Entscheidung erforderlich, die Fragen sind in einem konkreten und echten Rechtsstreit entstanden und für die Lösung der Rechtsfragen von entscheidender Bedeutung. Das Verfahren vor dem vorlegenden Berufungssenat ist zum Zeitpunkt der Vorlage an den EuGH noch anhängig.

Beilagen (Inhalt s. Aktenverzeichnis):

1. Maßgebliche inländische Rechtsvorschriften
2. Aktenteile
3. VwGH-Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064
4. BMF-Information und zitierte Literatur

Linz, am 29. September 2008