



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 werden folgende Fragen 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, während sich bei bloßer Nichtanwendung der diskriminierend wirkenden 25%(10%)igen Beteiligungsgrenze für Auslandsbeteiligungen eine Steuerbefreiung ergeben würde?

2. Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn Inlandsbeteiligungen generell befreit sind, während bei Auslandsbeteiligungen unter 25%(10%) die Anrechnungsmethode angewendet wird und Anteilsinhaber mit einem nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu erbringenden Nachweis bezüglich der ausländischen (Körperschaft)Steuervorbelastung konfrontiert sind

- bzw. Inlandsbeteiligungen unter 25%(10%) befreit und bei Auslandsbeteiligungen unter 25%(10%) die Anrechnungsmethode angewendet wird und Anteilsinhaber mit einem nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu erbringenden Nachweis belastet sind

- bzw. Inlandsbeteiligungen generell und Auslandsbeteiligungen ab 25%(10%) befreit sind, während bei Auslandsbeteiligungen unter 25%(10%) die Anrechnungsmethode angewendet wird und Anteilsinhaber mit einem nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu erbringenden Nachweis belastet sind?

2.1. Sofern Frage 2 verneint wird: Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn dem Steuerpflichtigen zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Nachweis der ausländischen (Körperschaft)Steuervorbelastung auferlegt wird, obwohl er diesen Nachweis entweder nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erbringen kann, während dieser von der Behörde mit den Mitteln der Amtshilferichtlinie erbracht werden könnte?

3. Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn für Drittlandsbeteiligungen unter 25% (10%), die in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen, die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, wobei der Nachweis der im Ausland entrichteten (Körperschaft)Steuervorbelastung aufgrund der geringen Beteiligungshöhe nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erbracht werden kann, während für Inlandsbeteiligungen generell, also unabhängig vom Beteiligungsausmaß, die Befreiungsmethode vorgesehen ist und daher jedenfalls eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eintritt?

3.1. Sofern Frage 3 bejaht wird: Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn Erträgen aus Drittlandsbeteiligungen die Befreiung versagt wird, sofern das Beteiligungsausmaß unter 25% (10%) liegt, obwohl die Befreiung der Erträge bei über 25%(10%)igen Beteiligungen nicht an das Vorliegen besonderer Voraussetzungen geknüpft ist, deren Einhaltung nur in der Weise geprüft werden könnte, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden des jeweiligen Staates eingeholt werden, sondern die Befreiung in diesen Fällen ohne weitere Voraussetzung gewährt wird?

3.2. Sofern Frage 3 verneint wird: Verstößt es gegen Gemeinschaftsrecht, wenn Erträgen aus Drittlandsbeteiligungen die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer versagt wird, sofern das Beteiligungsausmaß unter 25%(10%) liegt, obwohl die Steuerbefreiung von Erträgen über 25%(10%) nicht an das Vorliegen besonderer Voraussetzungen geknüpft ist, deren Einhaltung nur in der

Weise geprüft werden könnte, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden des jeweiligen Staates eingeholt werden, sondern die Befreiung in diesen Fällen ohne weitere Voraussetzung gewährt 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 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.

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“).

B. Beim Unabhängigen Finanzsenat ist eine weitere Berufung zur selben Rechtsfrage – Berufungswerber ist eine GmbH – anhängig, die das Veranlagungsjahr 2001 betrifft. In der Berufungsschrift vom 23. März 2005 wird die Festsetzung der Körperschaftsteuer unter Geltendmachung einer Steuerbefreiung für Auslandsdividenden analog zu § 10 Abs 1 KStG (unter Nichtberücksichtigung von Depotgebühren) beantragt. Die Beteiligte bezog 2001 Erträge aus inländischen Investmentfonds mit Dividenden aus dem EU-Raum und aus Drittstaaten. Unter Berufung auf die Gesetzeslage hat das zuständige Finanzamt die Steuerbefreiung dieser Dividenden nicht anerkannt. Die Vorlage betrifft diesen – beim Unabhängigen Finanzsenat – seit 22. Juli 2005 anhängigen Fall.

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 (ABl. 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 Rechtsansicht des VwGH in der Entscheidung vom 17.4.2008, 2008/15/0064, zog einerseits eine Information der Finanzverwaltung vom 13. Juni 2008, BMF-010216/0090-VI/6/2008 nach sich und hat andererseits in diversen Publikationen im Fachschrifttum ihren Niederschlag gefunden und zT eine mit profunden Argumenten untermauerte Kritik hervorgerufen.

(1) In der Information des BMF vom 13. Juni 2008 wird für Beteiligungen unter 25%(10%) die Anrechnungsmethode vorgesehen. Dabei ist eine Anrechnung der durch die ausschüttende Gesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer vorzunehmen und eine Anrechnung der tatsächlich einbehaltenen Quellensteuer entsprechend dem jeweiligen DBA.

Um eine Anrechnung zu erlangen, muss der Steuerpflichtige zur Körperschaftsteuer eine Erklärung folgenden Inhalts abgeben:

- Genaue Bezeichnung der ausschüttenden Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht.
- Genaue Angabe des Beteiligungsausmaßes.
- Genaue Angabe des Körperschaftsteuersatzes, dem die ausschüttende Gesellschaft im Sitzstaat unterliegt. Unterliegt sie nicht dem Normalsteuerregime des Sitzstaates (sondern zB einem begünstigten Steuersatz, einer persönlichen Steuerbefreiung oder weitgehenden

sachlichen Steuerbefreiungen/Ermäßigungen), ist der tatsächlich anzuwendende Steuersatz anzugeben.

- Angabe der auf Basis der obigen Parameter errechneten ausländischen Körperschaftsteuerbelastung, die auf seinen Anteil entfällt.
- Genaue Angabe des tatsächlich erhobenen Quellensteuersatzes (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz).
- Eine Berechnung der anrechenbaren Steuer.

Bei Beteiligungen an Körperschaften, die in Drittstaaten ansässig sind, erscheint für das BMF eine Steueranrechnung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht geboten.

(2) Stefaner führt in GeS 2008, 164 an, dass einerseits die Gleichrangigkeit der Anrechnungs- und Befreiungsmethode in der Literatur nicht unumstritten und die Ausgangssituation im Fall C-446/04, „Test Claimants in the FII ...“ eine andere gewesen sei. Die Anwendung der Anrechnungsmethode auf ausländische Portfoliodividenden führe nicht nur zu höheren Administrativkosten (schwieriger Nachweis der zugrundeliegenden Steuer), sondern auch zu potentieller Diskriminierung: Betrachte man nur die Muttergesellschaft, so komme es nur bei ausländischen Portfoliodividenden zu einer Steuerlast auf der Gesellschaftsebene. Betrachte man übergreifend Gesellschafter- und Gesellschaftsebene komme es nur bei Portfoliobeteiligungen zu einer Hochschleusung.

Auch die reine Kapitalinvestition müsse zur Befreiungsmethode führen. Es scheine eher dem Willen des Gesetzgebers zu entsprechen, auch bei ausländischen Dividenden die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Befreiungsmethode zu vermeiden und die Anrechnungsmethode dem Missbrauch vorzubehalten. Zumal durch Senkung der Mindestbeteiligung von 25% auf 10% auch das Argument des Vorbehalts der Befreiungsmethode für aktive Engagements nicht mehr greife. Betrachte man § 10 KStG 1988 als Ganzes, so zeige sich, dass im Gesetz die Doppelbesteuerung grundsätzlich durch die Anwendung der Befreiungsmethode vermieden werden solle.

(3) Massoner/Stürzlinger führen in SWI 2008, 400 zur Vorgangsweise des VwGH folgendes aus: Einerseits sei zu fragen, ob es aus gemeinschaftsrechtlicher oder verfassungsrechtlicher Sicht geboten sei, im Rahmen der Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes den Weg des geringsten Eingriffs in das nationale Recht zu wählen und andererseits, ob im konkreten Sachverhalt das „Hineinlesen“ der Anrechnungsmethode für Portfoliodividenden in das KStG tatsächlich den geringsten Eingriff in das nationale Recht darstelle.

Die erste Frage sei in Österreich kaum diskutiert und in der deutschen Lehre umstritten. Der Verweis auf die Lehre (Gosch) verwirre, weil diese dafür plädiere, eine Begünstigung in toto

für Gebietsansässige und Gebietsfremde zu versagen. Auch aus dem Verweis des VwGH auf den VfGH sei rechtlich nichts zu gewinnen, weil der VfGH mitunter den bewusst gewichtigeren Eingriff ins Gesetz wähle, um nicht den Willen des Gesetzgebers zu verletzen.

Zur zweiten Frage, der Anwendung der Anrechnungsmethode (nur) für Portfoliodividenden, dürfe nicht nur der budgetäre Effekt ins Auge gefasst werden. Maßgeblich sei vielmehr, welche (bei angenommener Verdrängung) zu wählende Regelung sich am besten in die verbleibende Systematik einfüge. Trotz Mutter-Tochter-Richtlinie habe der Gesetzgeber grundsätzlich die Freistellungsmethode gewählt, während die Anrechnung nur unter den engen Voraussetzungen des § 10 Abs 3 (§ 10 Abs 4) KStG 1988 normiert worden sei. Die Ansicht des VwGH, der Gesetzgeber habe in § 10 Abs 2 KStG 1988 nur aktives operatives Engagement über 25%(10%) begünstigen wollen, überrasche. Die besseren Argumente sprächen für eine Freistellung ausländischer Portfoliodividenden mit Ausdehnung des Anwendungsbereiches von § 10 Abs. 3 (§ 10 Abs 4) KStG 1988. Gemeinschaftsrechtlich erfordere die Sicherstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Anwendung der Anrechnungsmethode einen Belastungsvergleich im Einzelfall, sodass eine generelle Besteuerung ausländischer Portfoliodividenden mit 25% Körperschaftsteuer unter Anrechnung der ausländischen Steuer (deren Ausmaß zudem in der VwGH-Entscheidung offen geblieben sei) nicht dem Gemeinschaftsrecht entspreche.

B. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rechtsansicht des VwGH, wonach Dividendenzuflüsse ausländischer Kapitalgesellschaften bei Anteilen über 25%(10%) entsprechend § 10 Abs 2 KStG 1988 steuerbefreit sind, während darunter liegende Anteile besteuert werden sollen, auch beim Unabhängigen Finanzsenat beträchtliche Bedenken bezüglich der Vereinbarkeit mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hervorgerufen hat.

(1) Dabei stellt sich schon grundsätzlich die Frage, wie bei Verdrängung einer Regelung – deren Gemeinschaftsrechtswidrigkeit infolge Verstoßes gegen Artikel 56 EG der VwGH festgestellt hat – vorzugehen ist und ob nicht in solchen Fällen einer systematischen Rechtsauslegung der Vorzug gegeben werden muss. Wenn Auslandsdividenden grundsätzlich ex lege (ab einem gewissen, derzeit 10% betragenden Anteilsprozentsatz) steuerbefreit sind, erscheint es mehr als fraglich, ob innerhalb desselben Besteuerungstatbestandes – nur aufgrund eines geringeren Anteilsausmaßes – bei Auslegung der Bestimmung und dem Versuch der Erarbeitung der wahrscheinlichen Überlegungen des Gesetzgebers, ein Umschwenken auf die Anrechnungsmethode dem Gemeinschaftsrecht entspricht (Frage 1).

(2) Die Anrechnungsmethode könnte wohl nur dann gerechtfertigt sein, wenn beide Methoden tatsächlich – in einem solchen Fall – gleichwertig wären. Dazu bedürfte es – wie Massoner/Stürzlinger ausgeführt haben – eines Belastungsvergleichs im Einzelfall.

Im Bereich der Portfoliodividenden aus Investmentfonds ist schon die Anrechnung der Quellensteuer umstritten und wird nur in jenen Fällen für zulässig angesehen, in denen sich eine Anrechnungsverpflichtung aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt (zB Kühbacher, ÖStZ 2008/611).

Dazu kommt, dass die bei der Anrechnungsmethode vom Steuerpflichtigen geforderten Nachweise im speziellen Fall des Haltens von Investmentfondsbeteiligungen de facto kaum zu erbringen sind: Insbesondere bei Portfoliobeteiligungen im Rahmen von Investmentfonds ist zu bezweifeln, dass es Kleinanlegern möglich ist, Auskünfte über die von der jeweiligen Körperschaft entrichtete Körperschaftsteuer zu erhalten. Zusätzliche Unwägbarkeiten ergeben sich, wenn die Gesellschaft, an welcher die Beteiligung besteht, weitere Tochtergesellschaften besitzt, da die Anrechnung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie grundsätzlich über sämtliche Konzernstufen zu erfolgen hat. Hält ein Anleger Anteile über einen Investmentfonds, ergibt sich zusätzlich die Problematik, dass aus den für den Anleger allgemein zugänglichen Daten (zB Geschäftsbericht der Fonds) zum Teil nicht erkennbar ist, von welchen Gesellschaften Dividenden in welcher Höhe bezogen wurden, da nur ein gesammelter Ausweis vorgenommen wird (Aufsplittung uU nur länderweise möglich).

Sind in diesem Bereich noch Holdinggesellschaften eingeschaltet, erscheint es überhaupt unmöglich, aus dem zur Verfügung stehenden Datenmaterial die für die Anrechnung relevanten Daten mit angemessenem Aufwand herauszufiltern.

Auch die Bw. hat versucht, die vom BMF in der Information vom 13. Juni 2008 geforderten Nachweise zu erbringen. Sie konnte aber die anrechenbaren ausländischen Steuern nur durch Hochrechnung der anrechenbaren Quellensteuern auf pauschaler Basis ermitteln. Teilweise musste sie ihren Berechnungen einen verdichteten Ertragsausgleich zugrundelegen, weil dem Geschäftsbericht des Fonds eine Steuerrechnung samt Aufstellung der anrechenbaren Quellensteuern nicht entnehmbar war. Sie betont darüberhinaus, dass auch die vom BMF vorgeschlagene vereinfachte Anrechnung, indem lediglich auf die ausschüttende Gesellschaft abgestellt wird, grundsätzlich nicht mit der Mutter-Tochter-Richtlinie im Einklang steht, die eine Berücksichtigung sämtlicher Konzernstufen erfordern würde. Ferner ist ihr auch eine exakte Ermittlung der ausländischen Körperschaftsteuer iSd Mutter-Tochter-Richtlinie nicht möglich.

Hierin liegen im gegenständlichen Berufungsfall auch die Unterschiede zur Rs C-446/04, „Test Claimants in the FII ...“, wo einerseits ein generelles Anrechnungssystem für ausländische Dividenden normiert war und keine Nachweisschwierigkeiten aufgetreten sind.

Da im Berufungsfall für jede Inlandsbeteiligung generell völlige Befreiung von der Steuer eintritt, erscheint die weitere Frage gerechtfertigt, ob einer geringfügig unter 25%(10%)

liegenden (Auslands)Beteiligung mit einem Methodenwechsel zT für den Steuerpflichtigen unlösbare oder kaum erfüllbare Informationspflichten auferlegt werden dürfen (Frage 2), weiters ob inländische und ausländische Beteiligungen unter 25%(10%) im Zusammenhang mit Investmentfonds generell mit unterschiedlichen Methoden und zusätzlich mit einem beträchtlich differierenden Ausmaß von Nachweisen belastet werden dürfen (Frage 2, vertikales Vergleichspaar) bzw. im Vergleich mit Inlandsbeteiligungen, Auslandsbeteiligungen ab 25%(10%) und Auslandsbeteiligungen unter 25%(10%) ausschließlich die unter 25%(10%) liegenden Auslandsbeteiligungen mit der Anrechnungsmethode und nicht oder nur erschwert erfüllbaren Nachweisen belastet werden dürfen (Frage 2, horizontales Vergleichspaar).

Zuletzt stellt sich noch die Frage, ob auch die Behörde bezüglich der Nachweiserbringung aufgrund der Amtshilferichtlinie in die Pflicht genommen werden kann, weil in dem geschilderten besonderen Fall der Beteiligung an Investmentfonds die Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten behaftet ist und die Behörde der Nachweiserbringung uU näher stehen könnte, als der Beteiligte (Frage 2.1).

(3) Zweifel bestehen für den Unabhängigen Finanzsenat auch bezüglich der Behandlung von Drittstaatsdividenden: Die Finanzverwaltung schließt eine Anrechnung – entgegen der in der VwGH-Entscheidung geäußerten Rechtsmeinung – weiterhin kategorisch aus. Folgt man aber der vom VwGH vertretenen Rechtsansicht, wonach auch bei Drittstaatsdividenden ein Verstoß gegen Artikel 56 EG vorliegt, stellt sich trotzdem die Frage, ob auch hier die Methode der Anrechnung im Zusammenhang mit Beteiligungen an Investmentfonds zu einer versteckten Diskriminierung führt (Frage 3). Weiters ist zu fragen, ob im Fall einer Diskriminierung (Bejahung der Frage 3) die Befreiung unter Berufung auf allgemeine Rechtfertigungsgründe versagt werden kann (Frage 3.1) bzw. (bei Verneinung der Frage 3) die Zulässigkeit der Anrechnungsmethode den amtlichen Informationsaustausch mit ausländischen Behörden zur Voraussetzung hat oder die Ermittlung der ausländischen Körperschaftsteuersätze aus öffentlichen Datenbanken oder mittels Abgabenbescheid (Abrechnungsbescheinigung) durch den Steuerpflichtigen genügt (Frage 3.2).

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 2001. 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