

Topthema

Der Geschäftsführer im Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Steueralltag

GF-Bezug oder Gewinnausschüttung 2005?

Unternehmenssteuerrecht

Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftswidrig!

Europa & Steuern

Kretztechnik: Vorsteuerabzug beim Börsengang!

Internationales Steuerrecht

Missbrauch und irische Konzerngesellschaft

Verfahrensrecht und BAO

§ 117 BAO: Aufhebung durch den VfGH

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

GF im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht

Infocenter WKO

Krankenentgelt der Angestellten

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipits
Gerald Toifl

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftsrechtswidrig!

Die europarechtliche Kapitalverkehrs freiheit erfordert, dass das nationale Schachtelprivileg nach § 10 Abs 1 KStG auch auf Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften ausgedehnt wird

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

Der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Linz) hat in seiner Entscheidung vom 13. 1. 2005, GZ RV/0279-L/04¹⁾ die differenzierende Besteuerung von durch einen Inlandsfonds durchgeleiteten in- und ausländischen Beteiligungserträgen in § 10 Abs 1 KStG und § 10 Abs 2 KStG als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Im streitigen Verfahren ging es um die Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Aktien, die mangels qualifizierter und direkter Beteiligung nicht unter § 10 Abs 2 KStG fielen, während Dividenden aus vergleichbaren inländischen Aktien nach § 10 Abs 1 KStG steuerfrei wären. Nach der Auffassung des UFS widerspricht diese steuerliche Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Dividenden der Kapitalverkehrs freiheit.

A. AUSGANGSSACHVERHALT

Im Ausgangssachverhalt bezog die bw Gesellschaft Erträge aus inländischen Investmentfonds, die sowohl Dividenden von inländischen Kapitalgesellschaften als auch von Gesellschaften mit Sitz in der Europäischen Gemeinschaft und in Drittstaaten ent-

hielten. Im Zuge einer steuerlichen Betriebsprüfung beantragte die Bw für sämtliche Dividenden die Steuerfreistellung mit der Begründung, dass die geltende Regelung des § 10 KStG wegen der Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Beteiligungen dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Dem Antrag der Bw wurde im Zuge der Betriebsprüfung nicht entsprochen. Gegen den aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheid wurde daher Berufung eingelegt, mit der Begründung, dass die Ablehnung des Antrages auf Steuerfreistellung aufgrund der behaupteten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 10 Abs 1 und Abs 2 KStG rechtswidrig sei. Im Verfahren vor dem UFS führte das Finanzamt aus, dass die in § 10 KStG idF vor dem BudgetbegleitG 2003, BGBl I 2003/71, getroffene Regelung für die steuerliche

Dr. Dietmar Aigner und DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York), sind Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

1) UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04 (<http://ufs.bmf.gv.at/Entscheidungen/RV0279L04.pdf>).

Behandlung von internationalen Schachtelbeteiligungen durch Art 3 Abs 1 lit a sowie durch Art 3 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁾ gedeckt und daher entgegen der Ansicht der Bw nicht gemeinschaftsrechtswidrig seien.

B. ENTSCHEIDUNG DES UFS

Der UFS (Außenstelle Linz) hat in einer Entscheidung vom 13. 1. 2005, GZ RV/0279-L/04³⁾, die differenzierende Besteuerung von durch einen Investmentfonds durchgeleiteten in- und ausländischen Beteiligungserträgen aufgrund von § 10 Abs 1 KStG und § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003 als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Nach Auffassung des UFS widerspricht die angeführte Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Dividenden der Kapitalverkehrsfreiheit. In seinen Begründungserwägungen führt der UFS aus, dass für die Befreiung ausländischer Dividenden keine anderen Voraussetzungen als für inländische Dividenden gelten können. Somit sind ausländische Dividenden – unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Behaldeauer sowie ungeachtet allfälliger Zwischenschaltung von Personengesellschaften oder Investmentfonds – von der Körperschaftsteuer befreit. Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG ist somit auch auf Ausschüttungen aus dem Gemeinschaftsgebiet anzuwenden.⁴⁾ Dabei spielt es keine Rolle, dass – anders als im nationalen Kontext – durch das internationale Schachtelprivileg auch Veräußerungsgevinne freigestellt werden.

Der UFS schließt sich somit in seiner 38-seitigen Entscheidung vom 13. 1. 2005 den im Schrifttum⁵⁾ geäußerten Bedenken an und findet dabei uE Bestätigung in der jüngsten Rsp des EuGH in den Rs *Kommission/Frankreich*,⁶⁾ *Lenz*,⁷⁾ and *Manninen*.⁸⁾ Zu Recht verweist der UFS darauf, dass eine grundsätzlich verbotene Ungleichbehandlung im Ausgangsfall bereits deshalb vorliegt, weil Erwerber von Anteilen inländischer Investmentfonds durch die Besteuerungsvorschriften dazu verleitet werden, ihr Kapital in Fonds anzulegen, die Aktien inländischer Gesellschaften verwalten. Dadurch wird der Kapitalfluss zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigt. Die möglichen – aber offenbar von der österreichischen Steuergesetzgebung nicht erwünschten – grenzüberschreitenden Kapitalverkehrsvorgänge sind nach Ansicht des UFS (wesentlich) schlechter gestellt, als ein vergleichbarer innerstaatlicher Vorgang.⁹⁾

Bezüglich einer möglichen Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung verweist der UFS zunächst auf den Steuervorbehalt des früheren Art 73 d Abs 1 bzw des Art 58 Abs 1 lit a EG. Steuerliche Regelungen dürfen nach Art 58 Abs 3 EG aber weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen. Zu beachten ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Unzulässig ist somit einerseits eine ungleiche Behandlung von Maßnahmen je nach Wohnort oder Staatsangehörigkeit des Investors oder nach dem Kapitalanlageort, sofern sie nicht aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist. Nach der Rsp des EuGH hat Art 58 Abs 1 lit a iVm Abs 3 EG jedoch

bloß deklarative Bedeutung.¹⁰⁾ Es müssen somit – wie bei den anderen Grundfreiheiten – auch im Rahmen einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit konkrete Rechtfertigungsgründe für eine solche Beschränkung vorliegen. Diese sind im Ausgangssachverhalt nach Ansicht des UFS aber nicht auffindbar; zwingende Gründe des Allgemeininteresses somit nicht gegeben. Weder die Wirksamkeit der Steuerkontrolle noch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder die steuerliche Kohärenz kommen nach Auffassung des UFS als Rechtfertigungsgründe in Betracht. Zur Kohärenz führte der UFS überdies aus, dass die

- 2) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, ABl Nr L 225 vom 20. 8. 1990.
- 3) UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04, abrufbar unter <http://ufs.bmf.gv.at/Entscheidungen/RV0279L04.pdf>.
- 4) Auf dazu und zur Anwendung auf direkte Ausschüttungen aus Drittstaaten *G. Kofler/Toifl, Austria's Different Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes Upon the Freedom of Capital Movement*, ET 2005 [in Druck].
- 5) *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Konzerninterne Übertragung von Verlusten unter Beteiligung ausländischer Gesellschaften, SWI 1998, 490 (492); *Starlinger*, Auslandsdividenden und Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2000/119, 26 (31); *Hirschler*, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 58 ff; *Starlinger*, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Starlinger/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (103 ff); *Konezny/Züger*, Ist die internationale Schachtelbeteiligung „europatauglich“? SWI 2000, 218 (218 ff); *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 322 (358); *Toifl*, Besteuerung ausländischer Dividendeinkünfte und Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2002, 458 (466); *Heinrich*, Der EuGH als „Motor“ der Harmonisierung der direkten Steuern im Binnenmarkt? ÖStZ 2002/970; *Blasina*, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht, SWI 2003, 14 (14 ff); *D. Aigner*, Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch Nichtabzugsfähigkeit von Beteiligungskosten, SWI 2003, 63 (63 ff); *Beiser*, Auslandsausschüttungen im Lichte der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 ff); *Kofler*, Bosal: Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen verstößt gegen die im Lichte der Niederlassungsfreiheit ausgelegte Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2003/1175, 554 (556); *D. Aigner/G. Kofler*, Internationale Schachtelbeteiligungen – Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2003, ecolex 2003, 485 (489 ff); *D. Aigner*, ECJ – The Bosal Holding BV Case: Parent Subsidiary Directive and Freedom of Establishment, Intertax 2004, 148 (150 ff); *Postl*, Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG gemeinschaftsrechtskonform? ecolex 2004, 968 (968 ff); *D. Aigner*, Inländische Investmentfonds und internationales Schachtelprivileg, SWK 2004, S 1008 (S 1008 ff).
- 6) EuGH 4. 3. 2004, Rs C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg 2004, I-0000.
- 7) EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, *Anneliese Lenz*, Slg 2004, I-0000. Dazu ua *G. Kofler*, *Lenz*: Österreich darf ausländische Kapitalerträge nicht diskriminieren, ÖStZ 2004/757, 343 (343 ff); *Polivanova-Rosenauer*, ECJ Rules on Austrian Discrimination of Foreign-Source Investment Income, ET 2004, 416 (416 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, Austria Clarifies Third Country Impact of ECJ's Lenz Decision, 36 Tax Notes Int'l 477 (477 ff) (Nov. 1, 2004). Weiters *Stefaner*, ECJ Advocate General Says Austrian Foreign Dividend Tax Regime is Discriminatory, 34 Tax Notes Int'l 8 (8 ff) (Apr. 5, 2004); *Toifl/Polivanova-Rosenauer*, Preliminary Ruling Requested from ECJ on Austrian Taxation on Foreign Dividends, ET 2003, 87 (87 ff).
- 8) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, *Petri Manninen*, Slg 2004, I-0000.
- 9) Dazu auf *G. Kofler/Toifl*, ET 2005 [in Druck].
- 10) Siehe zB EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071, Rn 42 ff.

Besteuerung der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft nichts mit der Besteuerung des Dividendenempfängers zu tun habe. Es fehle am Zusammenhang zwischen der Besteuerung der in den EU-Staaten ansässigen ausschüttenden Gesellschaften und den steuerlichen Vergünstigungen, die ein Gesellschafter zwar für Dividenden inländischer Gesellschaften, aber nicht für solche ausländischer Gesellschaften erhält.¹¹⁾ Es ginge nicht um die Besteuerung ein und desselben Steuersubjektes. Eine kohärente Regelungseinheit könne nach Ansicht des UFS daher gar nicht vorliegen, da wesentliche Voraussetzungen fehlen.¹²⁾ Der Rechtfertigung der Diskriminierung damit, dass die Vorschrift des § 10 Abs 1 KStG geeignet ist, die Wirtschaft des Landes durch Schaffung von Anreizen für private Investitionen in Gesellschaften mit Inlandssitz zu fördern, während eine derartige Begünstigung aus eben diesem Grund den Investitionen in Gesellschaften mit Sitz im Ausland nicht zukommen soll, kann vom UFS nicht gefolgt werden. Ein rein wirtschaftliches Ziel ist kein zwingender Grund des Allgemeininteresses.¹³⁾

Schließlich befasste sich der UFS auch mit der interessanten Frage, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁴⁾ zur Rechtfertigung des diese in nationales Recht umsetzenden § 10 Abs 2 KStG herangezogen werden kann.¹⁵⁾ Es stellt sich also die Frage, ob nationale Gesetzgeber gestützt auf sekundäres Gemeinschaftsrecht Regelungen erlassen können, die zwischen reinen Inlandssachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten im Einklang mit einer Richtlinie differenzieren, gleichzeitig aber die Ausübung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages behindern. Vor dem Hintergrund des *Bosal*-Urteils¹⁶⁾ ist der ablehnenden Haltung des UFS zuzustimmen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie normiert nämlich lediglich Mindeststandards;¹⁷⁾ soweit also ein Mitgliedstaat für rein innerstaatliche Vorgänge günstigere Bestimmungen vorsieht – wie § 10 Abs 1 KStG für Ausschüttungen zwischen österreichischen Körperschaften –, muss sich dieses Regelungsregime an den Grundfreiheiten messen lassen und kann die Mutter-Tochter-Richtlinie folglich nicht als Rechtfertigung herangezogen werden.¹⁸⁾

C. WÜRDIGUNG

Die Entscheidung des UFS kann sich mit guten Gründen auf die bisherige Rsp des EuGH stützen. Dies betrifft nicht nur die Feststellung einer (diskriminierenden) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern auch das Ablehnen einer Rechtfertigung einer solchen Beschränkung.¹⁹⁾ Was das Verhältnis zwischen der Kapitalverkehrsfreiheit und dem auf der Mutter-Tochter-Richtlinie basierenden § 10 Abs 2 KStG angeht, so hat der EuGH bereits im Urteil in der Rs *Bosal*²⁰⁾ dargelegt, dass eine Richtlinie im Einklang mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages auszulegen ist und nationales Recht – unabhängig vom Richtlinienrecht – an den Grundfreiheiten verprobzt werden muss. Zutreffend hat der UFS daher entschieden, dass der nationale Gesetzgeber gestützt auf sekundäres Gemeinschaftsrecht – hier: die Mutter-Tochter-Richtlinie – keine Regelun-

gen erlassen darf, die zwischen reinen Inlandssachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten im Einklang mit einer Richtlinie differenzieren, gleichzeitig aber die Ausübung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages behindern.²¹⁾

Unmittelbare Konsequenz der Entscheidung des UFS ist somit, dass die Beteiligungsertragsbefreiung für ausländische Dividenden keine anderen Voraussetzungen als für inländische Dividenden vorsehen darf. Ausländische Dividenden sind somit – ebenso wie „nationale“ Dividenden – unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Behaltedauer sowie ungeteilt einer allfälligen Zwischenschaltung eines Investmentfonds oder einer Personengesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit. Die Entscheidung des UFS hat dabei unstrittig auch für die derzeitige Fassung des § 10 Abs 2 KStG nach dem BudgetbegleitG 2003 Bedeutung, wenngleich bis 2005 das Abzugsverbot für Fremdfinanzierungskosten zu beachten ist.²²⁾ Vor diesem Hintergrund ist wohl auch die Anti-Missbrauchsbestimmung des § 10 Abs 4 KStG als gemeinschaftsrechtswidrig zu qualifizieren, zumal sich ein vergleichbarer Methodenwechsel beim nationalen Schachtelpatent nach § 10 Abs 1 KStG nicht findet.²³⁾

11) *Tissot*, Steuerreform 2004 – Internationales Schachtelpatent gem § 10 Abs 2–4 KStG, ÖStZ 2003, 359 ff.

12) *Stangl*, Begriff der steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Baars und Verkooijen, SWI 2000, 463.

13) Dazu auch mwN *G. Kofler/Töifl*, ET 2005 [in Druck].

14) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, ABl Nr L 225 vom 20. August 1990.

15) Siehe zum Problemkreis die ausführliche Diskussion bei *G. Kofler/Töifl*, ET 2005 [in Druck].

16) EuGH 18. 9. 2003, Rs C-168/01, *Bosal*, Slg 2003, I-9409.

17) Siehe zB *Starlinger*, ÖStZ 2000/119, 26 (31); *Starlinger in Lechner/Starlinger/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (101 ff); *Konecny/Züger*, Ist die internationale Schachtelpatentierung „europatauglich“? SWI 2000, 218 (218 ff).

18) Siehe auch *Meussen*, Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: A Dutch Perspective, ET 2004, 59 (59 ff); *Heinrich*, Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, ISR 238 (239); *Konecny/Züger*, SWI 2000, 218 (218 ff).

19) Nur am Rande sei angemerkt, dass ab einer gewissen Beteiligungshöhe (20%) parallel auch die Niederlassungsfreiheit betroffen ist; dazu auf mwN *G. Kofler/Töifl*, ET 2005 [in Druck].

20) EuGH 18. 9. 2003, Rs C-168/01, *Bosal*, Slg 2003, I-9409.

21) *G. Kofler/Töifl*, ET 2005 [in Druck].

22) Siehe nunmehr § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF StRefG 2005, BGBl I 2004/57 (ab Veranlagung 2005).

23) Aufs dazu *G. Kofler/Töifl*, ET 2005 [in Druck]; ebenso *Heinrich*, ÖStZ 2002/970; *Beiser*, GesRZ 2003, 187 (197 ff); *Töifl*, RdW 2004/230, 250 (251); *Polivanova-Rosenauer/Töifl*, SWI 2004, 228 (237); *Postl*, ecolex 2004, 968 (969 ff).

SCHLUSSSTRICH

Der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Linz) hat in seiner Entscheidung vom 13. 1. 2005 die differenzierende Besteuerung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen in § 10 Abs 1 KStG und § 10 Abs 2 KStG als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt.