



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Beteiligungsertragsbefreiung und Drittstaaten nach *Haribo* und *Salinen*

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz
Universität Linz, 16. März 2011

1



Drittstaatswirkung bei Beteiligungen

- Art 63 AEUV
 - Verbot von „Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten **und dritten Ländern**“ (seit dem Vertrag von Maastricht)
 - Kapitalverkehrsvorgänge
 - ZB **Gründung von und Beteiligung an Gesellschaften**, einschließlich nachfolgender Dividendenflüsse (Nomenklatur in Annex I der RL 88/361/EWG hat Indizwirkung für die Auslegung des Art 63 AEUV)
 - Aber: **Restriktive Handhabung** durch die Rechtsprechung
 - Verdrängung durch die binnenmarktorientierte Niederlassungsfreiheit bei (faktischen) Beteiligungen **ab etwa 25%** (tatbestandliche Normenkonkurrenz)
 - „**Bestandsschutz**“ für „Altbeschränkungen“ (31. 12. 1993), die „Direktinvestitionen“ (Beteiligungen ab ca 10%) betreffen
 - Engere Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung

2



Drittstaatswirkung bei Beteiligungen

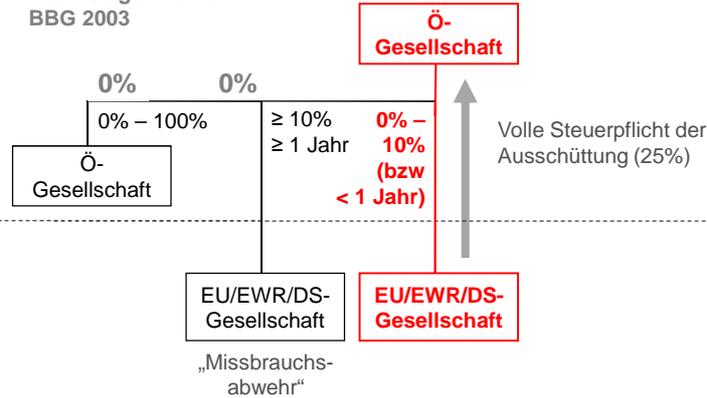
Tatbestandliche Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit:
Erfasst die nationale Norm **ausschließlich** „Kontrollbeteiligungen“ (~ 25%)?



Beteiligungsertragsbefreiung

Problemstellung

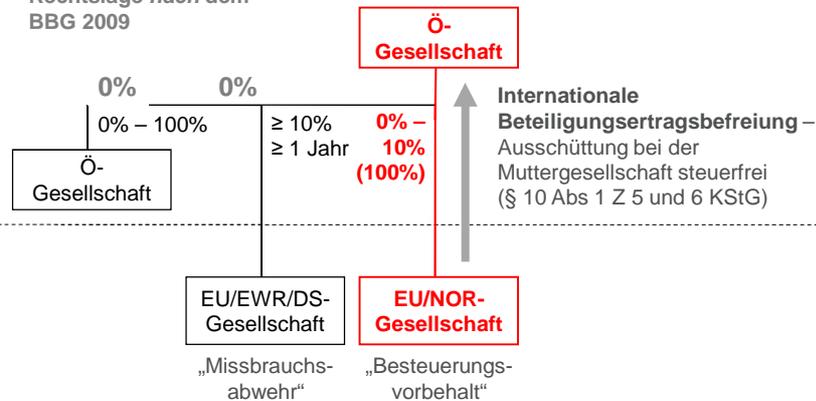
- Rechtslage *nach* dem BBG 2003



5

EWR-Staaten und Drittstaaten

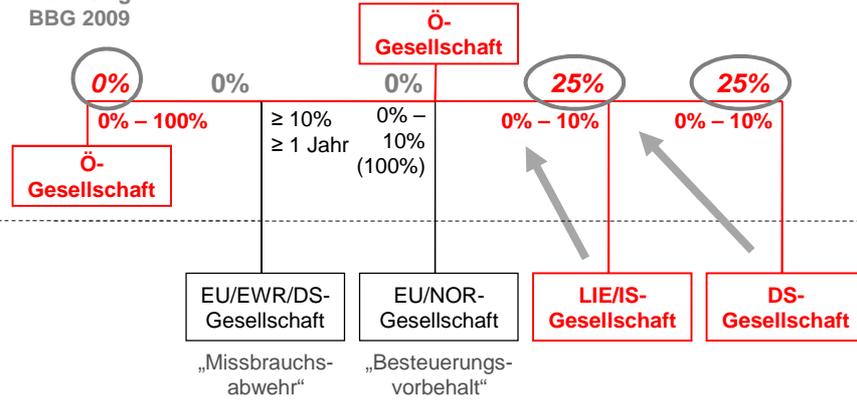
- Rechtslage *nach* dem BBG 2009



6

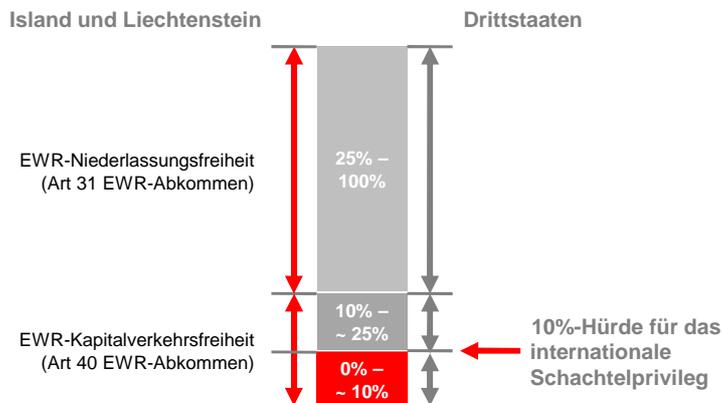
EWR-Staaten und Drittstaaten

- Rechtslage *nach* dem BBG 2009



7

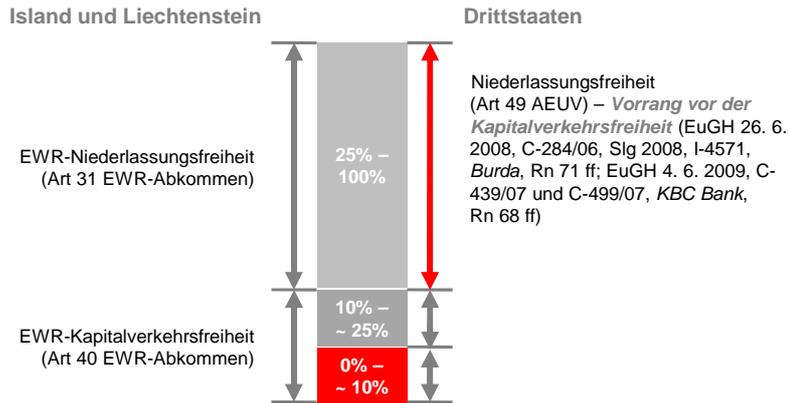
EWR-Staaten und Drittstaaten



8



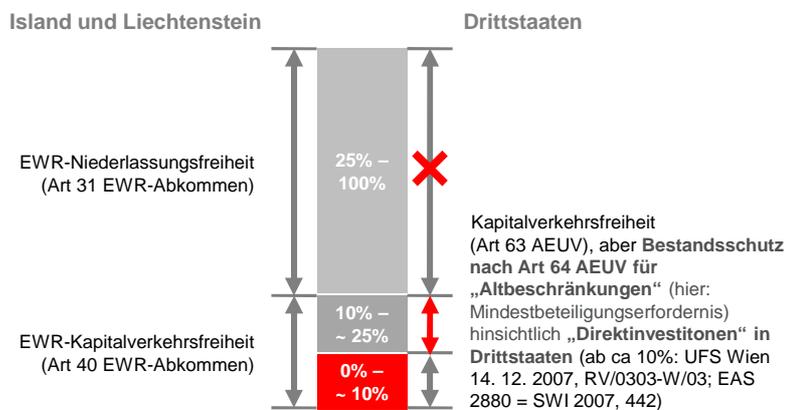
EWR-Staaten und Drittstaaten



9

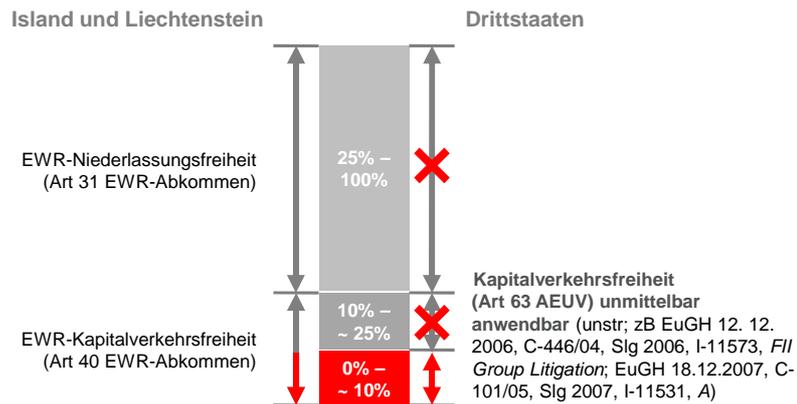


EWR-Staaten und Drittstaaten



10

EWR-Staaten und Drittstaaten



11

Rechtsfolgen

- **Zwischenergebnis**
 - **Schritt 1: Diskriminierung**
 - Ungleichbehandlung von Beteiligungserträgen einer österreichischen Tochtergesellschaft und einer EWR- bzw Drittstaatsgesellschaft ist diskriminierend iSd Art 40 EWRA bzw Art 63 AEUV
 - Schlussanträge GA *Kokott* 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo* und *Salinen* und Urteil 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo* und *Salinen*
 - **Schritt 2: Rechtfertigung?**

12

EWR-Staaten und Drittstaaten



- **Fragestellungen**
 - Diskriminierung: ✓
 - Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit: ? → Zulässigkeit des Abstellens auf Amts- und Vollstreckungshilfe in § 10 Abs 1 Z 6 KStG?
- **Fragestellungen**
 - Diskriminierung: ✓
 - Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit: ? → BMF: Keine Geltung der AmtshilfeRL und BeitreibungsRL (ab Mitte 2002) gegenüber Drittstaaten?

Amtshilfe und Vollstreckungshilfe

13

EWR-Staaten und Drittstaaten

- **Rechtfertigungsargument: Amtshilfe – De lege lata und de lege ferenda**

Unzulässigkeit dieser Voraussetzung, da ohnehin **Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen** bestehen (zB Rechtsform, Vorbelastung) (ältere hA)

Abstellen auf **abkommensrechtliche Amtshilfe** (hA; wohl auch EuGH 18. 12. 1007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A, Rn 62 ff; EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Kommission/Italien, Rn 71 f) → EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo* und *Salinen*

Durchführung eines „**Vorabamtsilverfahrens**“ als gelinderes Mittel

Verfassungsrechtliche Schranken, da die Begünstigung von „von rein manipulativen Umständen“ abhänge (zB VfSlg 10.620/1985)

Finanzverwaltung muss **Überprüfungsmöglichkeit** haben (EuGH 18. 12. 1007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A, Rn 62 ff; EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Kommission/ Niederlande, Rn 47 f; EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, Kommission/Italien, Rn 71 f)

Keine Geltung der **EU-AmtshilfeRL** gegenüber EWR- und Drittstaaten (EAS 2956 = SWI 2008, 204; EAS 2976 = SWI 2008, 286; BMF 13.6.2008, ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008, 270 = SWK 2008, S 528) und **keine Gleichwertigkeit** von EU-Amtshilfe und abkommensrechtlicher Amtshilfe

14



EWR-Staaten und Drittstaaten

- **Überdies: „Anerkennungsprinzip“?**
 - **Geklärt im Hinblick auf das internationale Schachtelprivileg (10%)**
 - Gilt auch in Drittstaatssituationen unabhängig von jeglicher Amts- und Vollstreckungshilfe
 - Amtshilfevoraussetzung werde laut EuGH auch **nicht dadurch in Frage** gestellt, „dass ein Mitgliedstaat ein solches Erfordernis für die Befreiung von Dividenden aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft nicht vorsieht“ (Rn 71 des Urteils).
 - AA GA *Kokott* (Rn 99 ff und 130 f der Schlussanträge → Keine Rechtfertigung des Ausschlusses von unter 10%igen Beteiligungen (siehe auch EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Kommission/Niederlande, Rn 49 f)
 - **Beachte: Internationale Beteiligungsertragsbefreiung im EWR bei abkommensrechtlicher Amts(- und Vollstreckungs)hilfe (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG) und einseitige Schachtelprivilegien in 32 DBA nur mit Amts-, aber nicht Vollstreckungshilfe** → *Anerkennung, dass abkommensrechtliche Amtshilfe ausreicht bzw Vollstreckungshilfe nicht notwendig ist* (EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, Kommission/Niederlande, Rn 51)

15



Rechtsfolgen

- **Zwischenergebnis**
 - **Schritt 1: Diskriminierung** ✓
 - **Schritt 2: Rechtfertigung** – Mangelnde abkommensrechtliche Amtshilfe (nicht aber Vollstreckungshilfe) kann womöglich eine Rechtfertigung darstellen
 - Abkommensrechtliche Amtshilfe muss (jedenfalls) genügen
 - Daher:
 - Ausschluss von Liechtenstein (keine Amtshilfe) und Islands (kein DBA) womöglich rechtmäßig – *Aber: Neues DBA-Liechtenstein und EU-Beitritt Islands in Vorbereitung.*
 - Ausschluss von Drittstaaten unzulässig, sofern eine „große“ Auskunfts-klausel besteht (zB Australien, Türkei, USA)
 - **Schritt 3: Rechtsfolgen?**

16

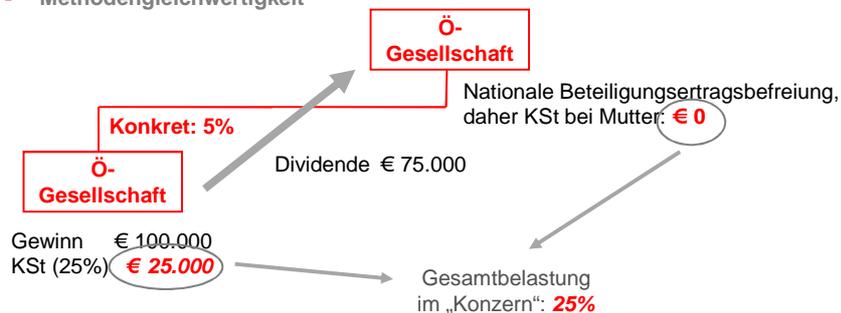
Rechtsfolgen

- Zwischenergebnis
 - **Schritt 3: Rechtsfolgen?**
 - Befreiung von Beteiligungserträgen aus Drittstaaten (wie bei nationaler Beteiligungsertragsbefreiung) *oder*
 - Indirekte Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer (und allfälligen Quellensteuer nach DBA)
 - So zu EU-Situationen VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064 unter Hinweis auf EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11573, *FII Group Litigation*

17

Rechtsfolgen

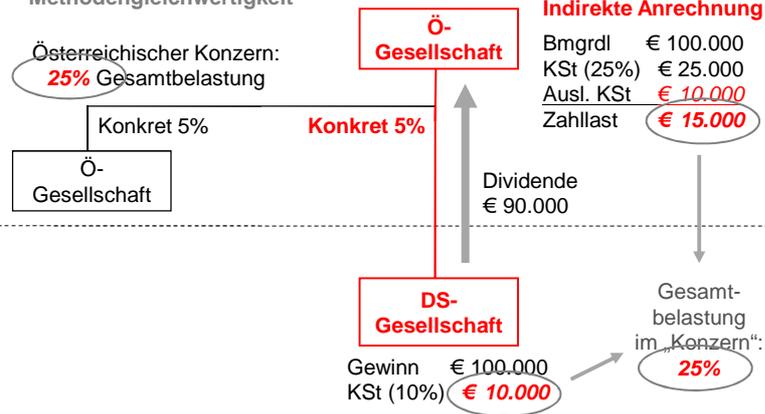
- Methodengleichwertigkeit



18

Rechtsfolgen

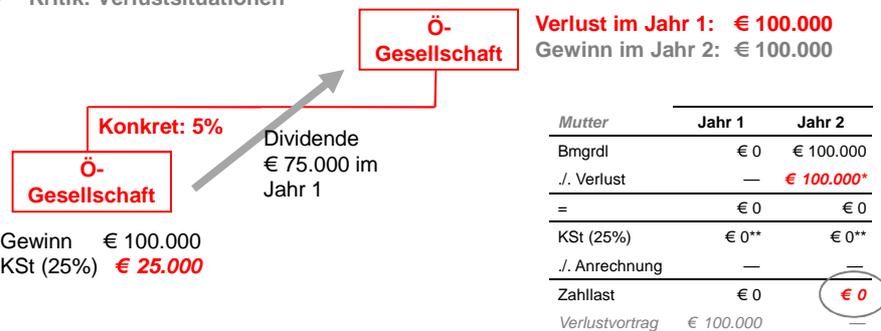
Methodengleichwertigkeit



19

Rechtsfolgen

Kritik: Verlustsituationen



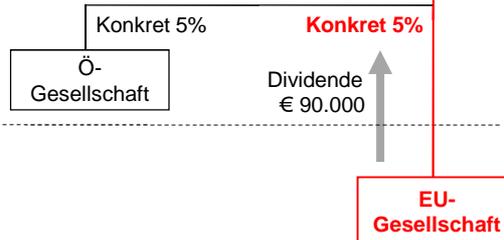
* Aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung der Verrechnungsgrenze nach § 2 Abs 2b EStG. ** Ohne Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer.

20

Rechtsfolgen

- Kritik: Verlustsituationen

Österreichische Mutter: € 0
Gesamtbelastung in Jahr 1 und 2



Gewinn € 100.000
KSt (10%) € 10.000

Verlust im Jahr 1: € 100.000
Gewinn im Jahr 2: € 100.000

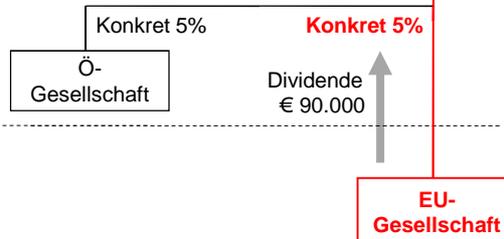
Mutter	Jahr 1	Jahr 2
Bmgrdl	€ 100.000	€ 100.000
J. Verlust	€ 100.000	€ 0
=	€ 0	€ 100.000
KSt (25%)	€ 0	€ 25.000
J. Anrechnung	€ 0	€ 0
Zahllast	€ 0	€ 25.000
Verlustvortrag	€ 0	€ 0

21

Rechtsfolgen

- Kritik: Verlustsituationen

Österreichische Mutter: € 0
Gesamtbelastung in Jahr 1 und 2



Gewinn € 100.000
KSt (10%) € 10.000

Verlust im Jahr 1: € 100.000
Gewinn im Jahr 2: € 100.000

Mutter	Jahr 1	Jahr 2
Bmgrdl	€ 100.000	€ 100.000
J. Verlust	€ 100.000	€ 0
=	€ 0	€ 100.000
KSt (25%)	€ 0	€ 25.000
J. Anrechnung	€ 0	€ 0
Zahllast	€ 0	€ 25.000
Verlustvortrag	€ 0	€ 0

Anrechnungsvortrag!

22



Rechtsfolgen

- **Zwischenergebnis**
 - **Schritt 3: Rechtsfolgen**
 - Grundsätzliche **Gleichwertigkeit der Methoden** → Aber: Generelles Vorsehen der Anrechnungsmethode statt der bedingten Befreiung in Drittstaats- bzw EWR-Fällen wäre womöglich unverhältnismäßig (Rn 139 der Schlussanträge)
 - **Nachweisprobleme** grundsätzlich unbeachtlich (Rn 91 ff des Urteils bzw Rn 48 ff der Schlussanträge)
 - Aber:
 - **Anrechnungsvortrag** bei Kürzung des Verlustvortrags durch Anrechnungsmethode (Rn 154 ff des Urteils bzw Rn 143 ff der Schlussanträge)
 - Offen: **Begünstigungen** müssen erhalten bleiben (zB reduzierter Steuersatz für Forschungstätigkeiten im In- und im Ausland) (bejaht von GA Kokott in Rn 61 der Schlussanträge, eher abgelehnt vom EuGH)

23



Folgerungen

- **Geplante Neufassung im AbgÄG 2011**
 - Änderung § 10 Abs 1 Z 6 KStG → **Ausdehnung der bedingten Befreiung auf Drittstaaten**
 - „Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.“
 - Änderung § 10 Abs 6 KStG → **Anrechnung**
 - Vorrangige Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer (→ möglicher Verlust der Quellensteueranrechnung)
 - **Anrechnungsvortrag**
 - „Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.“

24

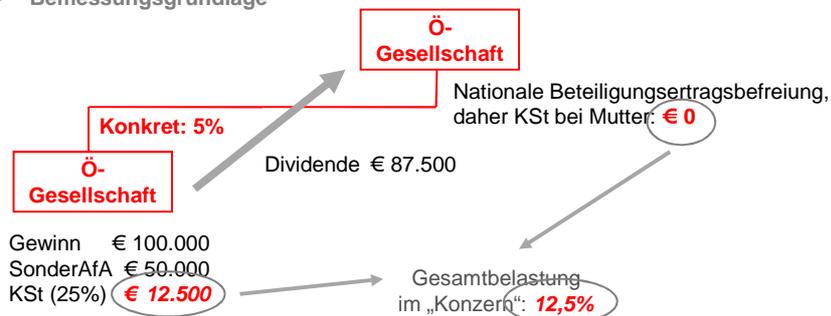
Folgerungen

- *Geplante Neufassung im AbgÄG 2011*
 - Inkrafttreten → Erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden
 - **Altfälle**
 - Öffnung der bedingten Befreiung auch gegenüber Drittstaaten, soweit abkommensrechtliche Amtshilfe besteht
 - Bei Wechsel zur Anrechnungsmethode zumindest Anrechnungsvortrag bei Verlustsituationen

25

Folgerungen

- **Bemessungsgrundlage**

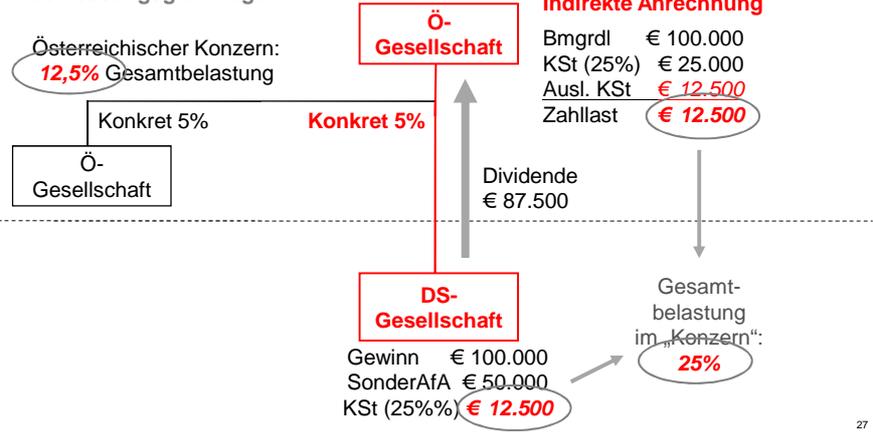


26



Offene Fragen

▪ Bemessungsgrundlage



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

- Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at
Web: www.steuerrecht.jku.at/gwk