

TE Vwgh Erkenntnis 2016/9/21 2013/13/0120

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 21.09.2016

Index

E1E;

21/02 Aktienrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

59/04 EU - EWR;

Norm

12010E063 AEUV Art63;

AktG 1965 §65 Abs1 Z8 idF 2001/I/042;

DBAbk Schweiz ÄndProt 2007 Art8;

KStG 1988;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2013/13/0119 E 21. September 2016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, über die Beschwerde der E AG in M, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 24. Oktober 2013, Zl. RV/0837-W/10, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Eine mit Bericht vom 9. Juni 2009 abgeschlossene Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft führte zu zwei das Jahr 2002 betreffenden Feststellungen, die die Streitpunkte des vorliegenden Verfahrens bilden:

2 Erstens - Erwerb und Veräußerung eigener Aktien - war der Vorstand der beschwerdeführenden Partei mit Hauptversammlungsbeschluss vom 14. Jänner 2000 wie folgt ermächtigt worden:

"Die Hauptversammlung erteilt dem Vorstand für die Dauer von 18 Monaten ab Inkrafttreten dieses Beschlusses die Ermächtigung, eigene Aktien bis höchstens 10vH des Grundkapitals der (beschwerdeführenden Partei) zu erwerben, wobei der Ankaufpreis den durchschnittlichen Börsenkurs der letzten 10 Börsentage nicht überschreiten und diesen Betrag nicht um mehr als die Hälfte unterschreiten darf. Der Vorstand hat ein Aktien-Rückkaufprogramm, dessen Hauptzweck die Stabilerhaltung der Aktionärstruktur und des Börsenkurses ist, offenzulegen und ist ermächtigt, im Rahmen dieses Programms Aktien über die Börse wieder zu verkaufen."

3 Zu diesem Tagesordnungspunkt hatte der ihn erläuternde Vorstandsvorsitzende im Anschluss an eine Darstellung der durch das Aktienrückerwerbsgesetz, BGBl. I Nr. 187/1999, geänderten Rechtslage in der Hauptversammlung u.a. ausgeführt: 3 Zu diesem Tagesordnungspunkt hatte der ihn erläuternde Vorstandsvorsitzende im Anschluss an eine Darstellung der durch das Aktienrückerwerbsgesetz, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 187 aus 1999,, geänderten Rechtslage in der Hauptversammlung u.a. ausgeführt:

"Die Ermächtigung, um die der Vorstand ersucht, soll vornehmlich dazu dienen, um mögliche Schädigung der Aktionäre aber auch der Gesellschaft selbst durch einen Kursverfall zu verhindern."

4 Die auf der Grundlage dieser Ermächtigung in vielen kleinen Tranchen über die Börse angekauften Aktien waren im Streitjahr 2002 gewinnbringend verkauft worden, wobei die beschwerdeführende Partei den Veräußerungsgewinn als steuerfrei behandelte. Sie ging nämlich davon aus, es habe sich beim Erwerb der Aktien um Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 und bei der Wiederveräußerung um Einlagevorgänge gehandelt. Dies wurde vom Prüfer mit Hinweis u.a. darauf, dass im Jahr 2000 eine auf die in diesem Jahr erworbenen eigenen Aktien bezogene Teilwertabschreibung aufwandswirksam geworden war, nicht anerkannt. 4 Die auf der Grundlage dieser Ermächtigung in vielen kleinen Tranchen über die Börse angekauften Aktien waren im Streitjahr 2002 gewinnbringend verkauft worden, wobei die beschwerdeführende Partei den Veräußerungsgewinn als steuerfrei behandelte. Sie ging nämlich davon aus, es habe sich beim Erwerb der Aktien um Einlagenrückzahlungen gemäß Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 und bei der Wiederveräußerung um Einlagevorgänge gehandelt. Dies wurde vom Prüfer mit Hinweis u.a. darauf, dass im Jahr 2000 eine auf die in diesem Jahr erworbenen eigenen Aktien bezogene Teilwertabschreibung aufwandswirksam geworden war, nicht anerkannt.

5 Zweitens - Anrechnung schweizerischer Körperschaftsteuer - hatte die beschwerdeführende Partei im Jahr 2005 die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides vom 3. November 2004 für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO beantragt, weil darin ausländische Portfoliodividenden und über einen Investmentfonds bezogene ausländische Dividenden gegenüber inländischen benachteiligt worden waren. Das Berufungsverfahren über diesen vom Finanzamt zunächst abgewiesenen Antrag war bei Abschluss der Außenprüfung noch offen. Der Prüfer vertrat die Ansicht, es bedürfe nur für Gewinnanteile aus Beteiligungen an in der EU ansässigen Körperschaften einer Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer. Ausgeschlossen wurde damit u.a. die in dieser Hinsicht jetzt noch den Streitpunkt bildende Anrechnung in der Schweiz entrichteter Steuern. 5 Zweitens - Anrechnung schweizerischer Körperschaftsteuer - hatte die beschwerdeführende Partei im Jahr 2005 die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides vom 3. November 2004 für das Jahr 2002 gemäß Paragraph 299, BAO beantragt, weil darin ausländische Portfoliodividenden und über einen Investmentfonds bezogene ausländische Dividenden gegenüber inländischen benachteiligt worden waren. Das Berufungsverfahren über diesen vom Finanzamt zunächst abgewiesenen Antrag war bei Abschluss der Außenprüfung noch offen. Der Prüfer vertrat die Ansicht, es bedürfe nur für Gewinnanteile aus Beteiligungen an in der EU ansässigen Körperschaften einer Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer. Ausgeschlossen wurde damit u.a. die in dieser Hinsicht jetzt noch den Streitpunkt bildende Anrechnung in der Schweiz entrichteter Steuern.

6 Das Finanzamt hob mit Bescheiden vom 9. Juli 2009 den Bescheid vom 3. November 2004 auf und erließ einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002, wobei es in beiden Streitpunkten der Ansicht des Prüfers folgte.

7 Der von der beschwerdeführenden Partei dagegen erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid im zweiten Streitpunkt teilweise Folge, indem sie eine Anrechnung der in Drittstaaten mit "großem Informationsaustausch" entrichteten Abgaben vornahm. Eine Anrechnung in der Schweiz entrichteter Körperschaftsteuer habe nicht stattzufinden, weil für das Streitjahr 2002 mit der Schweiz kein "großer Informationsaustausch" vereinbart sei.

8 Im ersten Streitpunkt erachtete die belangte Behörde die Berufung als unbegründet, weil der Erwerb der eigenen Aktien auch im betrieblichen Interesse der Gesellschaft erfolgt sei, womit es sich auch nach der von der

beschwerdeführenden Partei vor allem ins Treffen geführten Ansicht von Tanzer nicht um eine Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 mit anschließender Einlage gehandelt habe, vielmehr ein steuerwirksamer Vorgang vorgelegen sei (vgl. zu diesem Teil des angefochtenen Bescheides die Wiedergaben in GES 2014, 257, mit Anmerkung von Marschner, und taxlex 2014, 211, mit Anmerkung von Moser). 8 Im ersten Streitpunkt erachtete die belangte Behörde die Berufung als unbegründet, weil der Erwerb der eigenen Aktien auch im betrieblichen Interesse der Gesellschaft erfolgt sei, womit es sich auch nach der von der beschwerdeführenden Partei vor allem ins Treffen geführten Ansicht von Tanzer nicht um eine Einlagenrückzahlung nach Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 mit anschließender Einlage gehandelt habe, vielmehr ein steuerwirksamer Vorgang vorgelegen sei vergleiche , zu diesem Teil des angefochtenen Bescheides die Wiedergaben in GES 2014, 257, mit Anmerkung von Marschner, und taxlex 2014, 211, mit Anmerkung von Moser).

9 Dagegen und gegen die Nichtanrechnung in der Schweiz entrichteter Körperschaftsteuer richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

1. Eigene Aktien:

10 Der Erwerb eigener Aktien auf der Grundlage des Hauptversammlungsbeschlusses vom 14. Jänner 2000 stützte sich auf die damals neue Bestimmung des § 65 Abs. 1 Z 9 AktG (seit dem Aktienoptionengesetz, BGBl. I Nr. 42/2001, in modifizierten Fassungen Z 8 der Bestimmung), die unter näheren, im vorliegenden Fall nicht strittigen Voraussetzungen den nicht an bestimmte Zwecke gebundenen Erwerb eigener Aktien ermöglichte. In Abs. 1a (seit dem Aktienoptionengesetz: in Abs. 1 Z 8) der Bestimmung wurde nur negativ festgelegt, der "Handel in eigenen Aktien" sei "als Zweck des Erwerbs (...) ausgeschlossen", was nach Tanzer sicherstellen soll, dass der Erwerb "Teil einer einsichtigen Gesamtmaßnahme ist", die Weiterveräußerung als Teil der geplanten Maßnahme aber nicht ausschließt (vgl. näher Tanzer, Der Rückerwerb eigener Aktien - Rechtsgrundlagen und steuerrechtliche Auswirkungen, in FS Krejci, 2001, Band II, 1720). 10 Der Erwerb eigener Aktien auf der Grundlage des Hauptversammlungsbeschlusses vom 14. Jänner 2000 stützte sich auf die damals neue Bestimmung des Paragraph 65, Absatz eins, Ziffer 9, AktG (seit dem Aktienoptionengesetz, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 42 aus 2001,, in modifizierten Fassungen Ziffer 8, der Bestimmung), die unter näheren, im vorliegenden Fall nicht strittigen Voraussetzungen den nicht an bestimmte Zwecke gebundenen Erwerb eigener Aktien ermöglichte. In Absatz eins a, (seit dem Aktienoptionengesetz: in Absatz eins, Ziffer 8,) der Bestimmung wurde nur negativ festgelegt, der "Handel in eigenen Aktien" sei "als Zweck des Erwerbs (...) ausgeschlossen", was nach Tanzer sicherstellen soll, dass der Erwerb "Teil einer einsichtigen Gesamtmaßnahme ist", die Weiterveräußerung als Teil der geplanten Maßnahme aber nicht ausschließt vergleiche , näher Tanzer, Der Rückerwerb eigener Aktien - Rechtsgrundlagen und steuerrechtliche Auswirkungen, in FS Krejci, 2001, Band römisch zwei, 1720).

11 Ob ein Erwerb eigener Aktien nach § 65 Abs. 1 Z 9 (jetzt Z 8) AktG nach der hier maßgeblichen Rechtslage vor dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 steuerrechtlich als Vorgang societatis causa (Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung) oder obligationis causa (Anschaffung eines Wirtschaftsgutes) zu werten sei, wurde im Schrifttum unterschiedlich beurteilt. Manche Autoren entschieden sich für die im vorliegenden Fall auch von der belangten Behörde vertretene zweite dieser Auffassungen (vgl. dazu die Nachweise bei Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, 2004, 238 ff (243 f, 249)), während Beiser, ecolex spezial, Wien 2000, 64 f, in einer sehr kurz gehaltenen Äußerung mit Hinweis auf den Inhalt des Geschäftes - Rückübertragung von Gesellschaftsrechten - meinte, sein Abschluss erfolge stets societatis causa (vgl. dazu und zu den Konsequenzen einer solchen Ansicht Tanzer, a.a.O., 1724 f). 11 Ob ein Erwerb eigener Aktien nach Paragraph 65, Absatz eins, Ziffer 9, (jetzt Ziffer 8,) AktG nach der hier maßgeblichen Rechtslage vor dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 steuerrechtlich als Vorgang societatis causa (Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung) oder obligationis causa (Anschaffung eines Wirtschaftsgutes) zu werten sei, wurde im Schrifttum unterschiedlich beurteilt. Manche Autoren entschieden sich für die im vorliegenden Fall auch von der belangten Behörde vertretene zweite dieser Auffassungen vergleiche , dazu die Nachweise bei Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, 2004, 238 ff (243 f, 249)), während Beiser, ecolex spezial, Wien 2000, 64 f, in einer sehr kurz gehaltenen Äußerung mit Hinweis auf den Inhalt des Geschäftes - Rückübertragung von Gesellschaftsrechten - meinte, sein Abschluss erfolge stets societatis causa vergleiche , dazu und zu den Konsequenzen einer solchen Ansicht Tanzer, a.a.O., 1724 f).

12 Der Beschwerdefall erfordert keine Abgrenzung gegenüber der erstgenannten Gruppe von Autoren. In Bezug auf

ein mögliches Verständnis des Erwerbes als Einlagenrückzahlung und des späteren Verkaufserlöses als Einlage, wie es in der Beschwerde vertreten wird, ist aber jedenfalls die von Tanzer im Rahmen seiner ausführlichen Untersuchung gezogene Grenze zu beachten. Nach diesem Autor, dem auch Kirchmayr (a.a.O., 248 ff) folgt und auf den sich die beschwerdeführende Partei im Verwaltungsverfahren vor allem stützte, sind in jedem Einzelfall - unter Beiseiteschieben bloß vorgeschützter Angaben und förmlicher Bezugnahmen - die wirtschaftlichen Beweggründe zu untersuchen. Tanzer ordnet die Kurspflege als solche "vornehmlich" dem Handeln "pro socio" und die Absicht eines gewinnbringenden Weiterverkaufes den betrieblichen Interessen zu, mag damit auch gegen das erwähnte Verbot der (vorrangigen) Verfolgung eines solchen Zwecks verstoßen werden. Er merkt, wie die Beschwerde hervorhebt, dazu an, "vom Zweckansatz her betrachtet" stehe der Erwerb eigener Aktien nach § 65 Abs. 1 Z 9 (jetzt Z 8) AktG einer Einlagenrückzahlung "näher", weil die durch diese Bestimmung ermöglichten Börseoperationen zur Kurspflege "vordergründig den Aktionären und nicht der Gesellschaft als solcher zugute" kämen und "planvolle Handelsgewinne" im Hinblick auf die erwähnte Verbotsbestimmung "atypisch" blieben. Ausschlaggebend sei aber, ob die Maßnahmen "zumindest auch" in einem unmittelbar einsehbaren betrieblichen Interesse der Gesellschaft und "nicht nur" ihrer Gesellschafter gelegen seien. Die Kursbeeinflussung sei danach zu hinterfragen, ob sie pro societate oder pro socio erfolge. Es schade nicht, wenn der Vorgang "auch" den Aktionären zugute komme. Nur dann, wenn sich "keine" vernünftigen betrieblichen Gründe seitens der Gesellschaft selbst dafür ausmachen ließen, müssten die Rechtsregeln für die Gewinnausschüttung oder die Einlagenrückgewähr schlagend werden (vgl. Tanzer zur "Janus-Köpfigkeit" eigener Anteile, a.a.O., 1726-1728, 1733).¹² Der Beschwerdefall erfordert keine Abgrenzung gegenüber der erstgenannten Gruppe von Autoren. In Bezug auf ein mögliches Verständnis des Erwerbes als Einlagenrückzahlung und des späteren Verkaufserlöses als Einlage, wie es in der Beschwerde vertreten wird, ist aber jedenfalls die von Tanzer im Rahmen seiner ausführlichen Untersuchung gezogene Grenze zu beachten. Nach diesem Autor, dem auch Kirchmayr (a.a.O., 248 ff) folgt und auf den sich die beschwerdeführende Partei im Verwaltungsverfahren vor allem stützte, sind in jedem Einzelfall - unter Beiseiteschieben bloß vorgeschützter Angaben und förmlicher Bezugnahmen - die wirtschaftlichen Beweggründe zu untersuchen. Tanzer ordnet die Kurspflege als solche "vornehmlich" dem Handeln "pro socio" und die Absicht eines gewinnbringenden Weiterverkaufes den betrieblichen Interessen zu, mag damit auch gegen das erwähnte Verbot der (vorrangigen) Verfolgung eines solchen Zwecks verstoßen werden. Er merkt, wie die Beschwerde hervorhebt, dazu an, "vom Zweckansatz her betrachtet" stehe der Erwerb eigener Aktien nach Paragraph 65, Absatz eins, Ziffer 9, (jetzt Ziffer 8,) AktG einer Einlagenrückzahlung "näher", weil die durch diese Bestimmung ermöglichten Börseoperationen zur Kurspflege "vordergründig den Aktionären und nicht der Gesellschaft als solcher zugute" kämen und "planvolle Handelsgewinne" im Hinblick auf die erwähnte Verbotsbestimmung "atypisch" blieben. Ausschlaggebend sei aber, ob die Maßnahmen "zumindest auch" in einem unmittelbar einsehbaren betrieblichen Interesse der Gesellschaft und "nicht nur" ihrer Gesellschafter gelegen seien. Die Kursbeeinflussung sei danach zu hinterfragen, ob sie pro societate oder pro socio erfolge. Es schade nicht, wenn der Vorgang "auch" den Aktionären zugute komme. Nur dann, wenn sich "keine" vernünftigen betrieblichen Gründe seitens der Gesellschaft selbst dafür ausmachen ließen, müssten die Rechtsregeln für die Gewinnausschüttung oder die Einlagenrückgewähr schlagend werden vergleiche , Tanzer zur "Janus-Köpfigkeit" eigener Anteile, a.a.O., 1726-1728, 1733).

13 Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde dargelegt, der Erwerb der eigenen Aktien sei "zumindest auch" im betrieblichen Interesse der beschwerdeführenden Partei gelegen gewesen. Sie hat dazu u.a. auf die Äußerung des Vorstandsvorsitzenden verwiesen, wonach die Maßnahme der Abwehr einer Schädigung "auch der Gesellschaft selbst" dienen solle, und aus dem Zusammentreffen der zugleich schon erteilten Ermächtigung zur Wiederveräußerung (nicht aber auch zur Einziehung) mit der in der Folge vorgenommenen Teilwertabschreibung und dem späteren gewinnbringenden Verkauf, der in einer Aufsichtsratssitzung als Auflösung einer "ganz beachtlichen stillen Reserve" erläutert wurde, auf die von Anfang an verfolgten Absichten des Ankaufs mit nachfolgendem Verkauf der eigenen Aktien zurückgeschlossen.

14 Eine Fehlbeurteilung dieser Umstände zeigt die Beschwerde mit der Betonung der Vorteile für die Aktionäre nicht auf. Die Beschwerde entfernt sich in diesem Zusammenhang auch vom aktenkundigen Sachverhalt, wenn behauptet wird, der Vorstandsvorsitzende habe "ausdrücklich ausgesprochen, dass der Aktienrückerwerb vornehmlich im Sinne der Aktionäre erfolgt". Das Wort "vornehmlich" bezog sich in der oben wiedergegebenen Äußerung auf die Abwendung von Nachteilen sowohl von den Aktionären als auch von der Gesellschaft, wobei die Beschwerde selbst von "negativer medialer Berichterstattung bei Kursverfall" als einem Nachteil spricht, von dessen Abwendung die Gesellschaft "profitieren mag". Dass darüber hinaus auch eine gewinnbringende Wiederveräußerung Teil des Gesamtplans

gewesen sei, stellt die Beschwerde nicht konkret in Abrede.

15 Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht ist auch die Verbindung zwischen der Besteuerung der (sonstigen) Unternehmensgewinne und derjenigen des strittigen Veräußerungsgewinns nicht so eng, dass von einer doppelten steuerlichen Erfassung derselben Gewinne gesprochen werden könnte (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Ausführungen von Tanzer, a.a.O., 1732, zu § 65 Abs. 1 Z 8 (jetzt Z 7) AktG). 15 Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht ist auch die Verbindung zwischen der Besteuerung der (sonstigen) Unternehmensgewinne und derjenigen des strittigen Veräußerungsgewinns nicht so eng, dass von einer doppelten steuerlichen Erfassung derselben Gewinne gesprochen werden könnte vergleiche , in diesem Zusammenhang auch die Ausführungen von Tanzer, a.a.O., 1732, zu Paragraph 65, Absatz eins, Ziffer 8, (jetzt Ziffer 7,) AktG).

2. Anrechnung in der Schweiz entrichteter Körperschaftsteuer 16 In Bezug auf diesen Streitpunkt ist die für das Streitjahr 2002 maßgebliche innerstaatliche Rechtslage unstrittig. Sie sieht keine Anrechnung in der Schweiz entrichteter Körperschaftsteuer vor. Eine solche Anrechnung, deren Unterbleiben die beschwerdeführende Partei als Beschwerdepunkt geltend macht, hätte nur aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen zu erfolgen, wenn es notwendig wäre, um eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu vermeiden.

17 Mit der Frage, wann dies der Fall sei, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in dem u.a. Portfoliobeteiligungen in der Schweiz in den Jahren 2000 und 2001 betreffenden Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2011/15/0070, VwSlg 8674/F, auseinandergesetzt und in Punkt 9. der Entscheidungsgründe in Anknüpfung an die Rechtsprechung des EuGH dargelegt, die Gewährleistung der ordnungsgemäßen inländischen Besteuerung der aus Drittstaaten bezogenen Dividenden erfordere entsprechende Informationen aus den Drittstaaten. Im Verhältnis zu Drittstaaten, von denen solche Informationen eingeholt werden können, erweise sich die - auch im vorliegenden Fall nicht strittige - Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch das Fehlen einer steuerlichen Entlastung entsprechend derjenigen für inländische Portfoliobeteiligungen als nicht gerechtfertigt, weshalb in Bezug auf solche Kapitalveranlagungen das Unionsrecht durch dessen unmittelbare Anwendung (im Wege der Herbeiführung der Ergebnisse der Anrechnungsmethode) durchzusetzen sei. Im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, von denen, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung von Auskünften, die erforderlichen Auskünfte nicht zu erhalten seien, greife hingegen ein Rechtfertigungsgrund, weil es zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspreche, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. In Bezug auf diese Kapitalveranlagungen bleibe es bei der uneingeschränkten Besteuerung der Drittstaaten-Portfoliodividende.

18 Auf dieses Erkenntnis, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen werden kann, hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid gestützt und darauf hingewiesen, dass es im Verhältnis zur Schweiz in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2002 an einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung der für eine wirksame steuerliche Kontrolle erforderlichen Auskünfte fehle. Der maßgebliche 18 Auf dieses Erkenntnis, auf dessen nähere Begründung gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen werden kann, hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid gestützt und darauf hingewiesen, dass es im Verhältnis zur Schweiz in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2002 an einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung der für eine wirksame steuerliche Kontrolle erforderlichen Auskünfte fehle. Der maßgebliche

Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz habe sich, soweit hier von Bedeutung, bis zum Protokoll zur Abänderung dieses Abkommens vom 3. September 2009 nur auf Auskünfte bezogen, die "notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens sowie zusätzlich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften". Nach Artikel IV des Abänderungsprotokolls, mit dem ein umfassenderer Informationsaustausch geregelt wurde, fänden seine Bestimmungen nur "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 am 1. März 2011 in Kraft getretene Protokoll sehe den darin geregelten umfassenden Informationsaustausch für das Streitjahr 2002 daher nicht vor. Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz habe sich, soweit hier von Bedeutung, bis zum Protokoll zur Abänderung dieses Abkommens vom 3. September 2009 nur auf Auskünfte bezogen, die "notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens sowie zusätzlich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften". Nach Artikel römisch vier des Abänderungsprotokolls, mit dem ein umfassenderer Informationsaustausch geregelt wurde, fänden seine Bestimmungen nur "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 am 1. März 2011 in Kraft getretene Protokoll sehe den darin geregelten umfassenden Informationsaustausch für das Streitjahr 2002 daher nicht vor.

19 Die Beschwerde hält dem erstens entgegen, der Anrechnungsbetrag sei im vorliegenden Fall "hinreichend geklärt" und eine Kontrolle durch einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch "gar nicht im konkreten Fall notwendig". Dazu wird ins Treffen geführt, die Betriebsprüfer hätten sich mit den Angaben und Unterlagen der beschwerdeführenden Partei zufrieden gegeben, die beschwerdeführende Partei hätte noch weitere Nachweise erbringen können und das Finanzamt mache dort, wo die Möglichkeit zum umfassenden Informationsaustausch bestehe, "in keinem Fall" davon Gebrauch. Das Unterbleiben einer Anrechnung sei daher nicht gerechtfertigt.

20 Diese Schlussfolgerung steht im Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 2011, wonach die innerstaatliche Rechtslage nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, soweit es sich um Kapitalveranlagungen in Drittstaaten handelt, die nicht vertraglich verpflichtet sind, die zur Kontrolle der Angaben und Unterlagen des Steuerpflichtigen erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Von Feststellungen über die Häufigkeit, mit der Finanzämter von einer solchen Kontrollmöglichkeit Gebrauch machen, hängt diese Beurteilung der Rechtslage nicht ab.

21 In der Beschwerde wird zweitens behauptet, Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz sei in der Fassung des im Jahr 2011 in Kraft getretenen Abänderungsprotokolls auf die Veranlagung der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2002 anwendbar. Die Ausführungen darüber nehmen aber an keiner Stelle darauf Bezug, dass Artikel IV des Abänderungsprotokolls in der Anlage zu BGBl. III Nr. 27/2011 nicht nur dessen Inkrafttreten, sondern auch seinen zeitlichen Anwendungsbereich ausdrücklich regelt. Auf Veranlagungsjahre vor seinem Inkrafttreten findet das Protokoll dieser Regelung nach nicht Anwendung. 21 In der Beschwerde wird zweitens behauptet, Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz sei in der Fassung des im Jahr 2011 in Kraft getretenen Abänderungsprotokolls auf die Veranlagung der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2002 anwendbar. Die Ausführungen darüber nehmen aber an keiner Stelle darauf Bezug, dass Artikel römisch vier des Abänderungsprotokolls in der Anlage zu Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr. 27 aus 2011, nicht nur dessen Inkrafttreten, sondern auch seinen zeitlichen Anwendungsbereich ausdrücklich regelt. Auf Veranlagungsjahre vor seinem Inkrafttreten findet das Protokoll dieser Regelung nach nicht Anwendung.

22 Die Beschwerde macht drittens geltend, in Bezug auf den Teil der strittigen Erträge, die aus einer Direktbeteiligung an einer schweizerischen Aktiengesellschaft stammten, sei die beschwerdeführende Partei als Holdinggesellschaft im Sinne des Artikels 26 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz in der Fassung des Abänderungsprotokolls vom 21. März 2006 anzusehen und daher schon vor dem im Jahr 2011 in Kraft getretenen Abänderungsprotokoll von 2009 von einem Informationsaustausch auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erfasst gewesen.

23 Als Holdinggesellschaften im Sinne der damit angesprochenen Vertragsbestimmung gelten gemäß Artikel VIII des Abänderungsprotokolls vom 21. März 2006 in der Anlage zu BGBl. III Nr. 22/2007 "in der Schweiz Gesellschaften im Sinne von 23 Als Holdinggesellschaften im Sinne der damit angesprochenen Vertragsbestimmung gelten gemäß Artikel römisch acht des Abänderungsprotokolls vom 21. März 2006 in der Anlage zu Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr. 22 aus 2007, "in der Schweiz Gesellschaften im Sinne von

Artikel 28 Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 und in Österreich jene Gesellschaften, die den schweizerischen Holdinggesellschaften entsprechen". Artikel 28 Abs. 2 des schweizerischen Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden regelt die Besteuerung von "Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben". Eine solchen Gesellschaften "entsprechende" österreichische Gesellschaft wäre somit eine, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in Österreich keine Geschäftstätigkeit ausübt. Dass dies auf die beschwerdeführende Partei zutrifft, geht aus deren Vorbringen im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde nicht hervor. Dem stattdessen vertretenen Standpunkt, es genüge der Umstand der Beteiligung der beschwerdeführenden Partei an einer anderen Gesellschaft, weil im Falle einer solchen Beteiligung "immer" eine "Holdingtätigkeit" vorliege, ist im Hinblick auf den klar gegenteiligen Inhalt der im Abänderungsprotokoll von 2006 für maßgeblich erklärten Regelung nicht zu folgen. Artikel 28 Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 und in Österreich jene Gesellschaften, die den schweizerischen Holdinggesellschaften

entsprechen". Artikel 28 Absatz 2, des schweizerischen Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden regelt die Besteuerung von "Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben". Eine solchen Gesellschaften "entsprechende" österreichische Gesellschaft wäre somit eine, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in Österreich keine Geschäftstätigkeit ausübt. Dass dies auf die beschwerdeführende Partei zutrifft, geht aus deren Vorbringen im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde nicht hervor. Dem stattdessen vertretenen Standpunkt, es genüge der Umstand der Beteiligung der beschwerdeführenden Partei an einer anderen Gesellschaft, weil im Falle einer solchen Beteiligung "immer" eine "Holdingtätigkeit" vorliege, ist im Hinblick auf den klar gegenteiligen Inhalt der im Abänderungsprotokoll von 2006 für maßgeblich erklärten Regelung nicht zu folgen.

24 Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 24 Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

25 Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008. 25 Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

26 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. 26 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 21. September 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130120.X00

Im RIS seit

18.10.2016

Zuletzt aktualisiert am

19.12.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at