

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Einkünfte aus V/V

- Liebhaberei: Anforderungen an eine Prognoserechnung

Körperschaftsteuer

- Der Zeitpunkt der Dividendenrealisierung

Umsatzsteuer

- Untergeordnet privat genutzte Gebäude ab 1. 5. 2004
- Vermietung an Mieter mit (schädlichen) USt-freien Umsätzen

Finanzstrafrecht

- Wer kann Täter eines Finanzvergehens sein?

Wirtschaft

- GesRÄG 2013 – ein missglücktes Reformvorhaben?




Linde

Körperschaftsteuer

Der Zeitpunkt der Dividendenrealisierung

Greift bereits die Beteiligungsertragsbefreiung für EU-Portfoliodividenden?

VON MAG. INA KERSCHNER*)

In seiner →  Entscheidung vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, beschäftigt sich der UFS mit dem Zeitpunkt der Realisierung einer Dividende, welche eine in Ungarn ansässige Tochter- an die in Österreich ansässige Muttergesellschaft im Jahr 2004 ausgeschüttet hat. Der genaue Zeitpunkt ist dabei insofern von besonderer Relevanz, als Ungarn seit dem 1. 5. 2004 Mitglied der Europäischen Union ist und nach Ansicht des UFS erst ab diesem Tag die Beteiligungsertragsbefreiung für EU-Portfoliodividenden greifen kann.

1. Problemstellung

Der Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06,¹⁾ liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Eine in Österreich ansässige Gesellschaft ist mit rund 9 % an einer in Ungarn ansässigen Gesellschaft beteiligt. Bei der Hauptversammlung der ungarischen Gesellschaft am 30. 4. 2004 wurde die Ausschüttung einer Bruttodividende von zirka 55 ungarischen Forint je Stammaktie beschlossen und die separate Veröffentlichung der „Auszahlungsmodalitäten“ durch den Vorstand zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt. Die Details zur Auszahlung wurden am 13. 5. 2004 veröffentlicht. Demnach waren nur Anteilseigner, die am 28. 5. 2004 (bzw. am 25. 5. 2004, da aus technischen Gründen zwei Tage für die Durchführung der Kauftransaktion notwendig gewesen wären) Aktien besaßen, zum Erhalt einer Dividende berechtigt („Dividendenstichtag“). Am 13. 5. 2004 wurde weiters bekanntgegeben, dass der Anteil der Dividende, der auf eigene Aktien der ungarischen Gesellschaft per 28. 5. 2004 (bzw. per 25. 5. 2004) entfalle, auf die übrigen Anteilseigner aufzuteilen sei. Die tatsächliche Auszahlung der Dividende erfolgte am 7. 6. 2004.

Hauptversammlung	EU-Beltritt Ungarns	Veröffentlichung d. Auszahlungsmodalitäten	„Dividendenstichtag“	Auszahlung
30.04.04	01.05.04	13.05.04	25./28.05.04	07.06.04
Anrechnungsmethode Art 10 iVm Art 22 (2) DBA Ungarn		Befreiungsmethode § 10 Abs 1 Z 5 KStG		

Strittig ist im gegenständlichen Fall der Zeitpunkt der ertragsteuerlichen Realisierung der Dividenden, die von der in Ungarn ansässigen Tochter- an die in Österreich ansässige Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden. Der Zeitpunkt ist insofern von besonderer Relevanz, als Ungarn seit dem 1. 5. 2004 Mitglied der Europäischen Union ist und nach Ansicht des UFS erst ab diesem Tag die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG für EU-Portfoliodividenden greift.²⁾ In diesem Sinne wären bei einer

*) Mag. Ina Kerschner ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Dr. Christoph Marchgraber und Mag. Elisabeth Pamperl für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ VwGH-Beschwerde wurde eingebracht (Zl. 2012/13/0121).

²⁾ Vgl. aber Kofler/Prechtl-Aigner, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (177); demnach soll die Befreiung des § 10 Abs. 1 Z 5 KStG im Sinne einer unionskonformen Interpretation „insofern zurückwirken, als sie auch auf Dividendenerträge Anwendung finden muss, die in Jahren bezogen wurden, in denen der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft noch nicht Mitgliedstaat der EU, sondern Drittstaat war“.

ertragsteuerlichen Realisierung bis zum 30. 4. 2004 Dividenden aus einer Beteiligung an einer ungarischen Gesellschaft der österreichischen Körperschaftsteuer – unter Anrechnung der ausländischen DBA-Quellensteuer³⁾ – zu unterziehen. Dabei stellt sich die Stichtagsfrage nur deshalb in dieser Schärfe, weil der Gesetzgeber die Steuerbefreiung für EU-Portfoliodividenden mit dem BBG 2009⁴⁾ – und somit viele Jahre nach der tatsächlichen Gewinnausschüttung – rückwirkend eingeführt hat.⁵⁾ Der gegenständliche Fall zeigt anschaulich, dass eine so langfristige Rückwirkung – wenngleich sie regelmäßig zum Vorteil des Steuerpflichtigen wirkt – kuriose Konsequenzen nach sich ziehen kann. Bei der konkreten Terminplanung der Hauptversammlung im Jahr 2004 konnte nämlich niemand voraussehen, dass Jahre später – rückwirkend auf den EU-Beitrittstermin Ungarns – eine Steuerbefreiung geschaffen werden könnte.

2. Die Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06

Nach Ansicht des Finanzamts wurde die Dividende zum Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverteilung auf Ebene der in Ungarn ansässigen Gesellschaft ertragsteuerlich realisiert. Die in Österreich ansässige Berufungswerberin vertritt hingegen die Auffassung, dass der Dividendenanspruch zu diesem Zeitpunkt noch nicht hinreichend konkretisiert war, um eine Forderung begründen zu können. Der Dividendenanspruch wäre frühestens am 25. 5. 2004 („Dividendenstichtag“) entstanden. Der UFS verweist in seiner Berufungsentscheidung vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, zunächst auf die Rechtsprechung des VwGH. Demnach entsteht der „Gewinnanspruch des Gesellschafters ... als Gläubigerrecht ..., sobald der Rechnungsabschluss durch Gesellschafterbeschluss festgestellt ist und entweder die Ausschüttung des Gewinnes keiner weiteren Beschlussfassung bedarf oder die Gewinnverteilung von den Gesellschaftern beschlossen wurde ... (vgl. VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0142, 0143)“. Weiters verweist der UFS auf das Urteil des BFH vom 7. 2. 2007, I R 15/06. Demnach „reicht für die Entstehung einer Dividendenforderung nicht die Ankündigung einer künftigen Gewinnverwendung“. Vielmehr begründe „erst ein den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss ... einen Rechtsanspruch auf Auszahlung eines bestimmten Betrages. Überdies muss sich die Ausschüttungsabsicht auf einen genau festgelegten Betrag beziehen, wofür es nicht ausreicht, dass die Höhe des auszusüttenden Betrags nur ungefähr feststeht und seine exakte Bezifferung von erst in der Zukunft erkennbaren Umständen abhängig ist. ... Bei Fassung eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses ist der Dividendenanspruch zivilrechtlich entstanden und deshalb bei der Muttergesellschaft als bestehende Forderung zu aktivieren, auch wenn er theoretisch künftig wieder entfallen könnte.“ Der UFS argumentiert im gegenständlichen Fall, dass bei der Hauptversammlung am 30. 4. 2004 „der Jahresabschluss genehmigt und eine Dividendenzahlung in Höhe von HUF 55,00 je Stammaktie beschlossen [wurde]. Mit diesem Genehmigungsbeschluss wurde sowohl der Bilanzgewinn als auch die auszusüttende Dividende eindeutig fixiert.“ Daraus ergebe sich, dass der exakte Betrag der Dividendenausschüttung bereits feststand. Durch den „Dividendenstichtag“ hätte „sich nicht mehr der absolute, in der Hauptversammlung ... beschlossene Dividendenbetrag [geändert], sondern lediglich die Verteilung dieses fixen Dividendenbetrages unter den anspruchsberechtigten Aktionären“. Nach Auffassung des UFS ist die „Ausschüttung einer Dividende demjenigen zuzurechnen ..., der Aktionär zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüt-

³⁾ Gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA Ungarn hat Ungarn als Quellenstaat ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 10 %. Die Quellensteuer ist im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers – somit in Österreich – gemäß Art. 22 Abs. 2 DBA Ungarn anzurechnen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

⁴⁾ Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009.

⁵⁾ Gemäß § 26c Z 16 lit. b KStG ist § 10 KStG i. d. F. BBG 2009 auf alle offenen Veranlagungen – somit grundsätzlich auch auf den gegenständlichen Sachverhalt – anzuwenden.

tion ist. Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften werden somit zeitpunktbezogen (d. h. zur Gänze im Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverwendung) verwirklicht ... Dementsprechend entstehen Anteilserträge wirtschaftlich als Forderung in dem Augenblick, in dem sie bei einem bilanzierenden Kaufmann unter Realisationsgesichtspunkten zu aktivieren wären.“⁶⁾

3. Die Gewinnrealisierung bei Dividendenausschüttungen

Dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Dividendenausschüttungen wird – nicht zuletzt aufgrund uneinheitlicher Rechtsprechung – große Bedeutung beigemessen.⁷⁾ Im Fokus von Judikatur⁸⁾ und Literatur⁹⁾ steht das Problem der phasenkongruenten Dividendenrealisierung. Dabei stellt sich die Frage, ob die Muttergesellschaft die Dividendenforderung noch vor dem Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses auf Ebene einer Tochtergesellschaft aktivieren kann. Dadurch käme es zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, weil der Dividendenanspruch zivilrechtlich noch gar nicht entstanden ist.¹⁰⁾ In Fällen der phasenkongruenten Dividendenrealisierung wird für gewöhnlich vorausgesetzt, dass Gewinnansprüche gegenüber Kapitalgesellschaften erst dann zu aktivieren sind, wenn der Gewinnausschüttungsbeschluss gefasst ist.¹¹⁾ Demgegenüber stellt sich beim Sachverhalt, welcher der Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, zugrunde liegt, nicht die Frage, ob die Dividenden erst beim Zustandekommen eines Gewinnausschüttungsbeschlusses (oder bereits davor) realisiert werden, sondern, ob die Gewinne *schon* im Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses (oder erst später) steuerlich zu erfassen sind. Im Gegensatz zu Fällen der phasenkongruenten Dividendenrealisierung betrifft der gegenständliche Fall nämlich ein der Hauptversammlung nachgelagertes Stadium. Die dividendenempfangende Gesellschaft vertritt die Auffassung, dass die Dividendenrealisierung nach dem Gewinnausschüttungsbeschluss festzumachen ist und somit die EU-Portfoliodividendenbefreiung anwendbar wäre.

Da die in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft ihren steuerlichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung der Dividende am 7. 6. 2004 für die Gewinnrealisierung bedeutungslos.¹²⁾ Stattdessen ist der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung von der Erlangung der faktischen Herrschaftsbefugnis abhängig.¹³⁾ Der Betriebsvermögensvergleich zielt damit auf eine periodengerechte Ergebniszurechnung ab.¹⁴⁾ Im gegenständlichen Fall stellt sich allerdings nicht die Frage

⁶⁾ Siehe für eine Entscheidungsbesprechung auch *J. Kerschner*, Wer nicht realisiert zur rechten Zeit ..., *ecolex* 2013 (in Druck).

⁷⁾ Vgl. *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013) 93.

⁸⁾ EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-234/94, *Tomberger*, 10. 7. 1997, Rs. C-234/94, *Tomberger* (Berichtigungsbeschluss); VwGH 23. 3. 2000, 97/15/0112; 13. 9. 2006, 2002/13/0129; BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99; BGH 12. 1. 1998, II ZR 82/93.

⁹⁾ Dazu insbesondere *Fraberger*, Der EuGH zur phasenkongruenten Dividendenaktivierung – Grundsatzfragen und Folgen, RWZ 1996, 349; *derselbe*, Selbstkorrektur des EuGH bei phasenkongruenter Dividendenrealisation – praktische Auswirkungen, RWZ 1997, 257; *derselbe*, Sonderprobleme der phasenkongruenten Dividendenrealisation, RWZ 1997, 292; *derselbe*, Die phasenkongruente Dividendenrealisation nach dem Urteil des BGH vom 12. 1. 1998, RWZ 1998, 225.

¹⁰⁾ Vgl. für eine kritische Analyse der Voraussetzungen der phasengleichen Beteiligungsertragsrealisation *Pamperl*, Die phasengleiche Aktivierung von Beteiligungserträgen im Konzern, in *Lang/Schuch/Staringer*, Dividenden im Konzern (in Druck).

¹¹⁾ Siehe für viele *Doralt/Mayr* in *Doralt*, EStG (14. Lfg.), § 6 Rz. 225 m. w. N.

¹²⁾ Im Gegensatz dazu knüpft das EStG bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten und bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG an den Zahlungszufluss gemäß § 19 EStG an. Demnach ist der Zeitpunkt, in welchem die Einnahmen „dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind“, maßgebend.

¹³⁾ VwGH 8. 3. 1994, 93/14/0179; 24. 5. 2007, 2004/15/0033; weiters EStR 2000, Rz. 2153; anderer Ansicht *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001) 36, dem zufolge es auf den Übergang der Preisgefahr ankommen soll.

¹⁴⁾ Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶ (1998) § 9 Rz. 59.

nach der *periodengerechten* Ergebniszurechnung. Vielmehr ist eine *taggerechte* Ergebniszurechnung erforderlich, um zu ermitteln, ob § 10 Abs. 1 Z 5 KStG zur Anwendung gelangt. Nach Ansicht des UFS wurde die Dividende zum Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverteilung auf Ebene der in Ungarn ansässigen Gesellschaft – und somit am 30. 4. 2004 – ertragsteuerlich realisiert. Dieses Ergebnis ist zwar durchaus nachvollziehbar; allerdings ist die konkrete Argumentation des UFS fragwürdig.

4. Die Rolle des Maßgeblichkeitsprinzips

Im Unternehmensrecht ist das Realisationsprinzip in § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB verankert. Demnach sind „*nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen*“.¹⁵⁾ Das Realisationsprinzip zählt zu den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und basiert auf dem allgemeinen Vorsichtsgrundsatz.¹⁶⁾ Aufgrund des in § 5 Abs. 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsprinzips schlägt das im Unternehmensrecht verankerte Realisationsprinzip daher auch auf das Steuerrecht durch, „*außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen*“. Obwohl auch der UFS die grundsätzliche Bedeutung des Unternehmensrechts anerkennt,¹⁷⁾ geht er in der Entscheidung auf die Frage, ob das Ertragsteuerrecht eine – vom unternehmensrechtlichen Realisationsprinzip abweichende – zwingende Regelung enthält, nicht weiter ein. Dies deutet darauf hin, dass der UFS implizit von einem „engen“ Verständnis des Maßgeblichkeitsprinzips ausgeht, wenn er ganz selbstverständlich eigene, vom Unternehmensrecht abgehobene Kriterien für das Bestehen einer Dividendenforderung anwendet. Nach einem Teil des Schrifttums¹⁸⁾ lässt sich eine solche Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG auch aus der Rechtsprechung des VwGH¹⁹⁾ ableiten. Demnach ergeben sich der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts vorgehende zwingende Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht nur aus einer expliziten gesetzlichen Normierung, sondern auch aus dem Ertragsteuerrecht immanenten grundlegenden Prinzipien.²⁰⁾ Nach dieser Auffassung bleibt für das Maßgeblichkeitsprinzip bei der Frage des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung kein Raum, weil das Realisationsprinzip – trotz fehlender expliziter Normierung²¹⁾ – dem Ertragsteuerrecht ohnehin inhärent ist.²²⁾ Der UFS schließt sich diesem eingeschränkten Verständnis des Maßgeblichkeitsprinzips, das von einem Teil des Schrifttums²³⁾ heftig kritisiert wird, offenbar an.

¹⁵⁾ Vgl. *Staringer*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Gewinnrealisierung (2012) 159 (161).

¹⁶⁾ Vgl. *Staringer*, Gewinnrealisierung, 161.

¹⁷⁾ UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06: „*Bei der Bw. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, deren betriebliche Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden. Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung der Bw. die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.*“

¹⁸⁾ Dazu *Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (186 ff.); *derselbe*, Entwicklungen im Abgabenrecht, in *Jablonek/Mayer/Pesendorfer*, 125 Jahre Verwaltungsgerichtshof (2002) 65 (65 ff.); *derselbe*, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 179 (179 ff.); *derselbe* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (45. Lfg.), § 4 Rz. 60 ff.

¹⁹⁾ VwGH 28. 3. 2000, 94/14/0165; 27. 9. 2000, 96/14/0141; 18. 12. 2001, 98/15/0177.

²⁰⁾ Vgl. *Zorn*, Tendenzen, 184 ff.; kritisch dazu *Staringer*, Die Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in *GedS Quantschnigg* (2010) 435 (440 ff.).

²¹⁾ Vgl. *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 95.

²²⁾ Vgl. dazu *Mayr*, Gewinnrealisierung, 2 ff.; weiters *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in *Doralt*, Probleme des Steuerbilanzrechts (1991) 3 (22); siehe auch *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer (50. Lfg.), § 6 Rz 33; kritisch dazu *Staringer*, Gewinnrealisierung, 163 f.

²³⁾ Vgl. *Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in *GedS Gassner* (2005) 81 (88 ff.); *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung, in *FS Djanani* (2008) 739 (743); *Gassner*, Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 283 (289 ff.); *Lang*, Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 199 (216 f.); *Novacek*, Zur Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung (Teil I), FJ 2001, 346 (346 f. und 349); *Staringer*, Zukunft, 443 f.

5. Die Bedeutung des ausländischen Gesellschaftsrechts

Voraussetzung für die Dividendenrealisierung ist nach Ansicht des UFS zunächst, dass der Rechnungsabschluss der gewinnausschüttenden Gesellschaft durch Gesellschafterbeschluss festgestellt ist.²⁴⁾ Die Feststellung des Jahresabschlusses der ungarischen Gesellschaft erfolgte im Rahmen der Hauptversammlung am 30. 4. 2004. Sofern die Ausschüttung des Gewinns keiner weiteren Beschlussfassung bedarf, ist weiters erforderlich, dass die Gewinnverteilung von den Gesellschaftern beschlossen wird.²⁵⁾ Ein entsprechender Beschluss muss die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften erfüllen.²⁶⁾ Die berufungswerbende Gesellschaft brachte im erstinstanzlichen Verfahren vor, dass aus den – nach ungarischem Recht einzuhaltenden – prozessualen Schritten bei Dividendenausschüttungen eindeutig hervorgehe, dass nicht bereits aus dem Beschluss über die Ausschüttung einer Bruttodividende in der Hauptversammlung ein Anspruch auf „Dividendenzahlung“ abgeleitet werden könne. Für die „Dividendenzahlung“ sei vielmehr ein längerer, aus mehreren Schritten bestehender Beschlussfassungsprozess erforderlich. Dazu hält der UFS der Berufungswerberin lediglich entgegen, dass die „prozessualen Schritte bei der Ausschüttung dieser am 30. April 2004 ordnungsgemäß beschlossenen Dividende ... nur mehr die ‚Auszahlungsmodalitäten‘ [betreffen] und ... daher strikt vom bereits am 30. April 2004 entstandenen Dividendenanspruch zu trennen“ sind.²⁷⁾ Bedenklich ist, dass der UFS offenbar nicht bereit ist, sich hier in eine ausländische Rechtsordnung zu vertiefen, und auf die Vorgaben des ungarischen Gesellschaftsrechts nicht weiter eingeht. Richtigerweise wäre für die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts viel mehr Gewicht auf das konkret anwendbare ungarische Gesellschaftsrecht zu legen. Schließlich ist es eine Frage des ungarischen Gesellschaftsrechts, welche Voraussetzungen an das Entstehen des Dividendenanspruchs zu stellen sind. In diesem Sinne wäre es jedenfalls unbedacht, ohne Weiteres die Maßstäbe des österreichischen Gesellschaftsrechts auf den Fall einer ausländischen Dividende zu übertragen. Nach innerstaatlichem Gesellschaftsrecht entsteht der konkrete Dividendenanspruch grundsätzlich mit dem Gewinnverteilungsbeschluss im Rahmen der Hauptversammlung.²⁸⁾ Selbst wenn – davon abweichend – nach österreichischem Recht ein mehrstufiger Prozess zur Fixierung der Dividende erforderlich wäre, so würde dies nichts daran ändern, dass es letztlich auf das im konkreten Fall anzuwendende ungarische Gesellschaftsrecht ankommen muss. Der Hinweis auf die Judikatur des BFH lässt sich durch die Erwartung des UFS begründen, dass sich das deutsche vom österreichischen Gesellschaftsrecht nicht wesentlich unterscheiden wird.²⁹⁾

6. Der „exakte“ Dividendenbetrag

Nach Ansicht des UFS muss sich der Rechtsanspruch auf die Auszahlung eines „bestimmten“, „genau festgelegten“ Betrags beziehen, wofür es „nicht ausreicht, dass die Höhe des auszuschüttenden Betrags nur ungefähr feststeht und seine exakte Bezifferung von erst in der Zukunft erkennbaren Umständen abhängig ist“.³⁰⁾ Damit stellt der UFS einerseits besonders hohe Anforderungen an die Dividendenrealisierung; andererseits scheint der UFS bei der Erfüllung dieser strengen Voraussetzungen wiederum großzügig zu sein und sieht die Voraussetzungen im Falle des Hauptversammlungs-

²⁴⁾ Vgl. UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06.

²⁵⁾ VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0142, 0143.

²⁶⁾ Vgl. UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06.

²⁷⁾ Vgl. UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06.

²⁸⁾ Vgl. *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz. 3869.

²⁹⁾ So hat der VwGH in einem *obiter dictum* ausgesprochen, dass „die Heranziehung deutscher Judikatur und Literatur in jenen Bereichen, wo in Österreich und Deutschland die gleiche Rechtslage gegeben ist ... durchaus zulässig und zweckmäßig ist“ (VwGH 12. 11. 1990, 90/15/0014).

³⁰⁾ Vgl. auch UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06.

beschlusses der ungarischen Gesellschaft als erfüllt an. Dass nach Angaben der Beschwerdeführerin im Rahmen der Hauptversammlung eine Dividendenzahlung in Höhe von „ca.“ 55 ungarischen Forint beschlossen wurde, störte den UFS offenbar nicht weiter.

Auf den beschlossenen Auszahlungsbetrag der Dividende haben nach der Hauptversammlung insbesondere folgende Faktoren Einfluss genommen: Zum einen wurde am 13. 5. 2004 bekanntgegeben, dass der Anteil der Dividende, der auf eigene Aktien der ungarischen Gesellschaft per 28. 5. 2004 (bzw. per 25. 5. 2004) entfalle, auf die übrigen Anteilseigner aufzuteilen sei. Zum anderen wurde am „Dividendenstichtag“ die Anzahl der eigenen Aktien, welche per 28. 5. 2004 gehalten wurden, bekannt. Auf Grundlage dessen wurde am „Dividendenstichtag“ der endgültige Betrag der Brutto-dividende pro Aktie in Höhe von 57,86 ungarischen Forint berechnet und veröffentlicht.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwiefern sich die aus den prozessualen Ausschüttungsschritten ergebende Ungenauigkeit der Dividendenforderung (55 vs. 57,86 ungarische Forint) mit dem Vorsichtsprinzip in Einklang bringen lässt. Sinn und Zweck der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ist es schließlich, „den vorsichtig ermittelten, verteilungsfähigen und ausschüttbaren Gewinn zu bestimmen“.³¹⁾ Die Gewinnrealisierung knüpft daher an den sicheren Gewinn an.³²⁾ Dadurch soll auch nur der sichere Gewinn zur Besteuerung freigegeben werden.³³⁾ Dabei sind aus steuerrechtlicher Sicht sehr hohe Anforderungen an das Bestehen und die Ermittlung des Bilanzgewinns zu stellen.³⁴⁾ So kann eine Forderung erst dann als realisiert angesehen werden, wenn diese – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – „so gut wie sicher“ ist.³⁵⁾ An dieser Definition ist problematisch, dass unklar ist, welche Risiken eine „so gut wie sichere“ Forderung verkräftet.³⁶⁾ Im Schrifttum wird kritisiert, dass der „so gut wie sichere“ Gewinn viel zu ungenau abgegrenzt ist und bei der exakten Bestimmung des Realisierungszeitpunkts daher versagt.³⁷⁾ Nach Mayr ist durch das mit „so gut wie“ ausgedrückte Risiko der Forderung ausschließlich eine Unsicherheit der Höhe nach gemeint.³⁸⁾ Bei einer „so gut wie sicheren“ Forderung handle es sich um eine dem Grunde nach (ganz) sichere Forderung. Die Unsicherheit der Höhe passe nämlich nicht zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung; der (Bilanz-)Ansatz werde dem Grunde nach bestimmt.³⁹⁾ Eine der Höhe nach unsichere Forderung könne allenfalls zu einer Forderungsabwertung führen⁴⁰⁾ und wirke daher lediglich auf den Wert der dem Grunde nach sicheren Forderung.

Folgt man diesem Ansatz, so spielt es für den Zeitpunkt der Dividendenrealisierung keine Rolle, in welcher Höhe eine verbuchte Forderung tatsächlich zufließt. Dennoch ist zweifelhaft, ob damit die Aussage des UFS im Einklang steht, wonach sich durch den „Dividendenstichtag“ „nicht mehr der absolute, in der Hauptversammlung ... beschlossene Dividendenbetrag [geändert hätte], sondern lediglich die Verteilung die-

³¹⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 171 FN 1043.

³²⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 72.

³³⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 78.

³⁴⁾ Vgl. G. Moser, Zur phasenkongruenten Aktivierung von Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften in UGB und Steuerrecht, GesRZ 2009, 163 (167).

³⁵⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 21; BFH 10. 9. 1998, IV R 80/96; Woerner, Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Verträgen – Vollständigkeitsgebot, Vorsichts- und Realisationsprinzip, BB 1988, 769.

³⁶⁾ Vgl. Wassermeyer, Neues zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung – Konkretisiert sich die BFH-Rechtsprechung? in Steuerberater-Kongress-Report 1986, 69 (69); dazu Mayr, Gewinnrealisierung, 33.

³⁷⁾ Vgl. z. B. Preisl, Das schwebende Geschäft in der Handels- und Steuerbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Gewinnrealisierung (1987) 128.

³⁸⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 32.

³⁹⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 33.

⁴⁰⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 33.

ses *fixen Dividendenbetrages unter den anspruchsberechtigten Aktionären*“ festgelegt wurde. Einerseits könnte lediglich eine Unsicherheit der Höhe nach vorliegen, die sich wiederum nicht auf den Zeitpunkt der Dividendenrealisierung auswirken soll. Andererseits könnte aber der bloß in absoluter Höhe bekannte Dividendenbetrag dazu führen, dass noch keine hinreichende Konkretisierung vorliegt, um eine Forderung begründen zu können. So könnte einer Dividendenrealisierung entgegenstehen, dass der bloß absolute Dividendenbetrag offenlässt, wie dieser unter den anspruchsberechtigten Aktionären verteilt wird und folglich welcher Betrag als Forderung anzusetzen ist.⁴¹⁾ Allerdings bestehen im gegenständlichen Fall offenbar ohnehin noch weitere Anhaltspunkte als bloß der absolute Dividendenbetrag. Die Dividende wurde mit „*ca. HUF 55*“ festgelegt; dies spricht dafür, dass der Dividendenbetrag pro Stammaktie bereits relativ gediegen war.

Darüber hinaus führt die Ungenauigkeit der Dividendenforderung dazu, dass eine höhere Dividende zufließt, als bei der Hauptversammlung beschlossen wurde (57,86 statt 55 ungarischer Forint). Die prozessualen Ausschüttungsschritte lassen vermuten, dass der Betrag von „*ca. HUF 55*“ ein Mindestbetrag ist. Im Anschluss an die Hauptversammlung hat sich die Dividende nämlich durch den Betrag, der auf eigene Aktien entfällt, lediglich *erhöhen* können. Nun ist es naheliegend, dass dies eher dem allgemeinen Vorsichtsgrundsatz entspricht als eine Forderung, die noch an Wert verlieren kann. Ähnlich muss auch bei der phasenkongruenten Gewinnrealisierung der „*mindestens*“ ausschüttbare Gewinn den Gesellschaftern bekannt sein.⁴²⁾

Abgesehen davon sollte es ohnehin kein Problem darstellen, wenn der UFS bei der Erfüllung der Voraussetzungen, die er an die Dividendenrealisation stellt, einen großzügigen Maßstab ansetzt. Letztlich liegt die Ungenauigkeit der Dividendenforderung nämlich in der Natur des Betriebsvermögensvergleichs, durch den Ergebnisse periodengerecht zugeteilt werden sollen.⁴³⁾ Aufgrund der mit jedem Einzelgeschäft verbundenen Risiken könnte zwar vertreten werden, dass aus einem streng verstandenen Vorsichtsprinzip nur der Zahlungszufluss als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sinnvoll erscheint, weil dieser die größere Sicherheit bietet.⁴⁴⁾ Forderungen können sich nämlich „qualitativ“ erheblich vom Bargeld entfernen; etwa durch Währungsumrechnung oder durch ein Ausfallrisiko. Die Zahlung bannt das Ausfallrisiko der Forderung; am Ertrag klebt nur mehr ein Mängelrisiko.⁴⁵⁾ Dadurch lässt sich die Gewinnrealisierung relativ leicht nachprüfen.⁴⁶⁾ Das Vorsichtsprinzip geht aber nicht so weit, allein den Zahlungszufluss anzuerkennen.⁴⁷⁾ Es ist einzugestehen, dass sich alle Geschäfte so lange in Schwebelage befinden, bis jedes auf den letzten Cent abgewickelt wäre.⁴⁸⁾ Insofern kann auch ein Zahlungszufluss keine 100%ige Sicherheit für die Gewinnrealisierung bieten. Der gegenständliche Fall veranschaulicht damit eine Situation, die bei zumindest sehr vielen Forderungen im Wirtschaftsleben besteht. Es

⁴¹⁾ In diese Richtung könnte auch die Aussage des VwGH vom 13. 9. 2006, 2002/13/0129, gedeutet werden, wonach es zur „*Aktivierung der Dividende ... nur dann kommen [kann], wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles durch die Untergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischen Beurteilung bereits feststand*“ (Hervorhebung durch die Autorin); vgl. dazu auch Pamperl, Phasengleiche Aktivierung.

⁴²⁾ Vgl. G. Moser, GesRZ 2009, 167. Dieser Argumentation kann allenfalls entgegengehalten werden, dass die „*Details zur Auszahlung*“ – wodurch bekannt wurde, dass sich die Dividende durch den Betrag, der auf eigene Aktien entfällt, erhöht – erst am 13. 5. 2004 veröffentlicht wurden.

⁴³⁾ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, § 9 Rz. 59.

⁴⁴⁾ Vgl. Jacobs, Stellen die aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar? WPg 1972, 173 (173); dazu Mayr, Gewinnrealisierung, 21.

⁴⁵⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 21.

⁴⁶⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 22.

⁴⁷⁾ Vgl. Jacobs, WPg 1972, 173.

⁴⁸⁾ Vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 22 mit Verweis auf Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁷ (1987) 259.

wäre überspitzt, wenn man nur deshalb, weil die Dividendenforderung nicht bis auf den letzten Cent genau betraglich fixiert ist, die Aktivierung derselben zur Gänze unterlassen sollte. Vielmehr sollte zunächst eine Forderung in Höhe des Zirka-Betrags einzustellen sein und diese Forderung in weiterer Folge gegebenenfalls korrigiert werden. Dies steht zudem im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH, wonach die Unsicherheit der Höhe nach nicht im Widerspruch zum Realisationsprinzip steht. Auch der VwGH legt daher keinen strengen Maßstab an die Genauigkeit der Höhe einer Forderung an.⁴⁹⁾

Hinzu kommt, dass das Vorsichtsprinzip im Sachverhalt, welcher der Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, zugrunde liegt, nur eingeschränkt ins Treffen geführt werden kann. Vorrangige Bedeutung wird dem Grundsatz, dass nur der vorsichtig ermittelte, verteilungsfähige und ausschüttbare Gewinn zu bestimmen ist,⁵⁰⁾ nämlich in Situationen beizumessen sein, in denen ein Gewinn entweder vor oder nach dem Bilanzstichtag zu realisieren ist. Im gegenständlichen Fall wird ein in diesem Sinne verstandenes Vorsichtsprinzip insofern nicht schlagend, als der Realisationszeitpunkt keinen Einfluss darauf nimmt, welcher Periode der Dividendengewinn zuzuordnen ist.

In diesem Sinne könnte allenfalls die Wortwahl, nach welcher durch die Hauptversammlung bereits der „exakte“⁵¹⁾ Betrag der Dividendenausschüttung festgestanden habe, bemängelt werden. Dies überzeugt nämlich erst auf den zweiten Blick. Versteht man „exakt“ im Sinne von „präzise“⁵²⁾, so besteht wohl kein Zweifel darüber, dass der Betrag erst mit Berechnung des endgültigen Zahlungsbetrags am 25. 5. 2004 (bzw. am 28. 5. 2004) ermittelt werden konnte. Der Begriff „exakt“ lässt sich jedoch auch als „in sachgerechter Weise genau“⁵³⁾ interpretieren. Aus dem Blickwinkel der Dividendenrealisierung sprechen gute Argumente dafür, bereits den im Rahmen der Hauptversammlung festgelegten Betrag als zumindest „sachgerecht genau“ anzuerkennen.

7. Fazit

Da die Unsicherheit der Höhe nach für den Zeitpunkt der Dividendenrealisation nicht ausschlaggebend ist, erweist sich die Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, im Ergebnis als durchaus nachvollziehbar. Dennoch überzeugt die konkrete Argumentation des UFS nicht. Insbesondere ist bedenklich, dass der UFS die Bedeutung des ungarischen Gesellschaftsrechts nicht ausreichend würdigt. Schließlich ist es eine Frage des ungarischen Gesellschaftsrechts, welche Voraussetzungen an das Entstehen des Dividendenanspruchs zu stellen sind. Damit ist die Entscheidung des UFS insofern diskussionswürdig, als es gerade bei Fragen des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung auf Grundsatzfragen ankommt. Immerhin geht es ja darum – und das zeigt der gegenständliche Fall ganz anschaulich –, ob steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Für den bilanzierenden Steuerpflichtigen ist die Gewinnrealisierung nämlich die Trennlinie zwischen (noch) nicht steuerpflichtigem und steuerpflichtigem Gewinn.⁵⁴⁾

⁴⁹⁾ Beispielsweise nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29. 4. 2010, 2006/15/0269, zur ertragsteuerlichen Beurteilung von *Earn-out*-Klauseln (dabei setzt sich der Anteilskaufpreis aus einem fixem Kaufpreisbestandteil und einem vom künftigen Unternehmenserfolg abhängigen variablen Kaufpreisanteil zusammen) hat der Verkäufer den Verkaufserlös aus der Anteilsveräußerung sowie die Forderung gegenüber dem Käufer in Höhe des fixen Kaufpreises und eines Erwartungswerts hinsichtlich der *Earn-out*-Komponente anzusetzen. Unter Berücksichtigung des imparitätischen Realisationsprinzips ist ein Ertrag aufgrund einer höheren *Earn-out*-Komponente jedoch erst dann auszuweisen, wenn die Erhöhung mit entsprechender Wahrscheinlichkeit erwartet wird.

⁵⁰⁾ Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung, 171 FN 1043.

⁵¹⁾ UFS 5. 11. 2012, RV/2495-W/06.

⁵²⁾ Definition nach Duden.

⁵³⁾ Definition nach Duden.

⁵⁴⁾ Vgl. *Staringer*, Gewinnrealisierung, 161; vgl. auch *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 83 ff.

SWK-Halb Ja Hr eSa bo

inklusive **Onlinezugang**
und **app** zum Heft-download



Aktion
Jetzt **20%**
günstiger!



BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Halbjahresabonnement 2013 inkl. Online Zugang und App

(88. Jahrgang 2013, Heft 19-36)

EUR 118,80

(Jahresabo 2013 EUR 297,-)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24,
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0,
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53