

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Jungunternehmer-Stolperstein

- UID-Nummernvergabe durch Finanzverwaltung

Ertragsteuern

- Behandlung von Ärzte-Beiträgen zum Wohlfahrtsfonds
- Realisierungszeitpunkt ausländischer Dividenden

Umsatzsteuer

- Geschäftsleitende Holding als Organträger
- Steuerschuld kraft Rechnungslegung

Energieabgaben

- Highlights aus dem Energieabgabenrichtlinien-Wartungserlass

Wirtschaft

- Aktuelle Steuerjudikatur




Linde

Beteiligungsertragsbefreiung**Der Realisierungszeitpunkt ausländischer Dividenden****Nur Orientierung am Zivilrecht schafft Rechtssicherheit**

VON DDR. EDUARD LECHNER UND MAG. KAROLINE SPIES*)

Der UFS hat in einer Entscheidung den Realisierungszeitpunkt ausländischer Dividenden formal danach beurteilt, ob ein sog. „Gewinnverwendungsbeschluss“ der Gesellschafter erfolgt ist, ohne dessen materiellrechtliche Bedeutung nach ausländischem Gesellschaftsrecht zu hinterfragen. Setzt man die von *Kerschner* in SWK-Heft 18/2013, 823, bereits angestellten Überlegungen konsequent fort, bestehen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der UFS-Entscheidung. Die UFS-Entscheidung gibt zudem auch Anlass, die ertragsteuerlichen Realisierungsgrundsätze mit besonderem Fokus auf Dividenden einer kritischen Analyse zu unterziehen.

1. Die Entscheidung des UFS

Der UFS hatte in der →  Entscheidung vom 5. 11. 2012, [RV/2495-W/06](#), eine Grundsatzfrage des Steuerrechts zu behandeln, nämlich den ertragsteuerlichen Realisierungszeitpunkt, im konkreten Fall in Bezug auf Beteiligungserträge. Bei der Realisierung von Dividenden ist meist strittig – wie im Bereich der phasengleichen Dividendenrealisierung¹⁾ –, in welchem Wirtschaftsjahr eine Dividende ertragsteuerlich zu berücksichtigen ist.²⁾ Die Besonderheit des UFS-Falls liegt darin, dass nicht das Jahr, sondern der genaue Tag der Dividendenrealisierung eine entscheidende Rolle für die steuerlichen Rechtsfolgen spielt. Dies ergibt sich aus folgendem Sachverhalt:

Eine österreichische Gesellschaft war im Jahr 2004 zu 9 % an einer ungarischen Gesellschaft beteiligt. Am 30. 4. 2004 hielt die ungarische Gesellschaft eine Hauptversammlung ab, in der die Ausschüttung einer Bruttodividende in Höhe von „ca.“ 55 HUF pro Aktie beschlossen wurde. Auf Basis des Gesellschaftsvertrags und im Rahmen des ungarischen Gesellschaftsrechts sollten die weiteren Schritte der Ausschüttung durch den Vorstand zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt werden. Der Vorstand gab schließlich am 13. 5. 2004 bekannt, dass nur Anteilseigner, die am 28. 5. 2004 Aktien besitzen, zum Erhalt einer Dividende berechtigt sind („Dividendenstichtag“) und dass der Anteil der Dividende, der auf eigene Aktien der ungarischen Gesellschaft per 28. 5. 2004 (bzw. per 25. 5. 2004) entfällt, auf die übrigen Anteilseigner aufgeteilt werde. Am 25. 5. 2004 wurde schließlich der endgültige Betrag der Bruttodividende pro Aktie in Höhe von 57,86 HUF berechnet und veröffentlicht. Eine Berechnung des genauen Dividendenbetrags vor diesem Dividendenstichtag wäre mangels Kenntnis der Anzahl der eigenen Aktien nicht

*) Univ.-Prof. DDR. Eduard *Lechner* ist Ordinarius für Finanzrecht am Institut für Recht der Wirtschaft der Universität Wien. Mag. Karoline *Spies* ist Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) Zur phasengleichen Realisierung im Steuerrecht vgl. *Moser*, Zur phasenkongruenten Aktivierung von Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften in UGB und Steuerrecht, *GesRZ* 2009, 163 (163 ff.); *Pamperl*, Die phasengleiche Aktivierung von Beteiligungserträgen im Konzern, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) *Dividenden im Konzern* (in Druck); zur Realisierung von Dividenden allgemein *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 137 ff.; zur Diskussion aus unternehmensrechtlicher Sicht siehe *Fraberger*, Der EuGH zur phasenkongruenten Dividendenaktivierung – Grundsatzfragen und Folgen, *RWZ* 1996, 349 (349 ff.); *derselbe*, Selbstkorrektur des EuGH bei phasenkongruenter Dividendenrealisation – praktische Auswirkungen, *RWZ* 1997, 257 (257 ff.); *derselbe*, Sonderprobleme der phasenkongruenten Dividendenrealisation, *RWZ* 1997, 292 (292 ff.); *derselbe*, Die phasenkongruente Dividendenrealisierung nach dem Urteil des BGH vom 12. 1. 1998, *RWZ* 1998, 225 (225 ff.); *Nowotny*, Zur Bilanzierung des Dividendenanspruches, *RWZ* 2007, 193 (193 ff.).

2) In vielen Fällen bringt der konkrete ertragsteuerliche Realisierungszeitpunkt jedoch mittlerweile keine erheblichen Rechtsfolgen mit sich, da Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG ohnehin steuerfrei gestellt sind; vgl. *Grau*, VwGH lehnt phasengleiche Bilanzierung von Dividendenansprüchen ab, *FJ* 2007, 184 (185).

möglich gewesen. Die tatsächliche Auszahlung der Dividende erfolgte schließlich am 7. 6. 2004. Strittig vor dem UFS war, zu welchem der genannten Zeitpunkte die ertragsteuerliche Realisierung der Beteiligungserträge zu erfolgen hat. Die Realisierung zum 30. 4. 2004 oder einem späteren Zeitpunkt hat deswegen besondere Relevanz, weil Ungarn erst mit 1. 5. 2004 ein Mitgliedstaat der Europäischen Union wurde. Liegt der Realisierungszeitpunkt der Beteiligungserträge nach dem 1. 5. 2004, sind die EU-Portfoliodividenden gemäß § 10 Abs 1 Z 5 KStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 52/2009³⁾ daher unstrittig steuerbefreit. Ist die ertragsteuerliche Realisierung demgegenüber schon – wie vom Finanzamt vertreten – am 30. 4. 2004 durch den Beschluss der Hauptversammlung erfolgt, ist Ungarn als Drittstaat zu qualifizieren, und die Dividenden wären grundsätzlich der vollen Besteuerung in Österreich zu unterwerfen.⁴⁾

Der UFS kommt in seiner Entscheidung zum Ergebnis, dass die Realisierung der Dividende in den Händen der österreichischen Kapitalgesellschaft bereits am 30. 4. 2004 stattgefunden hat und daher die Befreiung nicht anwendbar ist. Als Begründung führt der UFS aus, dass der Dividendenanspruch der Beschwerdeführerin „*bei Fassung eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses ... zivilrechtlich entstanden und deshalb bei der Muttergesellschaft als bestehende Forderung zu aktivieren [ist]. Im gegenständlichen Fall wurde bei der Hauptversammlung der [ungarischen Gesellschaft] M. am 30. 4. 2004 der Jahresabschluss genehmigt und eine Dividendenzahlung in Höhe von 55 HUF je Stammaktie beschlossen. Mit diesem Genehmigungsbeschluss wurde sowohl der Bilanzgewinn als auch die auszuschüttende Dividende eindeutig fixiert. Nach der dargestellten Rechtslage entstand damit zweifellos der Dividendenanspruch für die Bw.*“ Wie Kerschner bereits ausgeführt hat, ist diese Beurteilung des UFS kritisch zu betrachten.⁵⁾ Die Beschwerdeführerin hat dementsprechend Beschwerde vor dem VwGH eingebracht. Die für diesen Sachverhalt relevanten ertragsteuerlichen Realisierungsgrundsätze sollen im Folgenden näher untersucht werden.

2. Die allgemeinen ertragsteuerlichen Realisierungsgrundsätze

Das Steuerrecht enthält keine ausdrücklichen Vorschriften zur Bestimmung des Realisierungszeitpunkts von Erträgen.⁶⁾ Im Schrifttum ist aber mittlerweile unstrittig, dass ein allgemeines Realisationsprinzip trotz fehlender ausdrücklicher Regelung dennoch tief im EStG verankert ist und zu seinen „Eckpfeilern“ zählt.⁷⁾ Nach herrschender

³⁾ Gemäß § 26c Z 16 lit. b KStG sind diese Regelungen des § 10 KStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 52/2009 auf alle offenen Veranlagungen, mithin auch auf das gegenständliche Verfahren, anzuwenden.

⁴⁾ Dies womöglich unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer aufgrund des DBA Ungarn sowie der ausländischen Körperschaftsteuer auf Basis des EuGH-Urteils *Haribo* (EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*) und der VwGH-Rechtsprechung (VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064; bestätigt in VwGH 25. 10. 2011, 2011/15/0070). Zur Behandlung von Drittstaatsportfoliodividenden nach dem Urteil *Haribo* vgl. *Mayr*, § 10 KStG: Portfoliodividenden aus Drittstaaten ebenfalls befreit, RdW 2011, 501 (501 ff.); *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo* und *Salinen*, GeS 2011, 175 (175 ff.); *Laudacher*, Besteuerung von Auslandsdividenden aus Drittstaaten vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011, SWK-Heft 33/2011, T 233 (T 233 ff.).

⁵⁾ Vgl. *Kerschner*, Der Zeitpunkt der Dividendenrealisierung, SWK-Heft 18/2013, 823 (823 ff.); *dieselbe*, Wer nicht realisiert zur rechten Zeit ..., *ecolex* 2013, 567 (567 ff.).

⁶⁾ Vgl. *Staringer*, Die Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in *BMF/JKU Linz* (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 435 (441); *dieselbe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Gewinnrealisierung (2011) 159 (162); *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013) 84.

⁷⁾ Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung und Anschaffungszeitpunkt, RdW 2000, 381 (381 ff.); *dieselbe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001) 5 ff.; *Gassner*, Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 293 (295); *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 163; *Jakom/Marschner*, EStG⁴ (2011) § 4 Rz. 184. Dabei wird das Realisationsprinzip insbesondere aus den in § 4 Abs. 2 EStG genannten allgemeinen GoB und aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet.

Lehre findet eine steuerliche Realisierung – der BFH-Rechtsprechung folgend⁸⁾ – grundsätzlich immer dann statt, wenn der Eingang einer Forderung „so gut wie sicher“ ist.⁹⁾ Eine derartige „so gut wie sichere“ Forderung besteht nach Ansicht des BFH, wenn sich das Risiko auf Nichterhalt des Betrags auf Gewährleistungs- und Zahlungsrisiken reduziert.¹⁰⁾ Diese Beispiele zeigen, dass der BFH im Ergebnis darauf abstellt, dass die Forderung dem Grunde nach – also nach zivilrechtlichen Grundsätzen – bereits entstanden ist.¹¹⁾ Dieses Ergebnis ist auch vor dem Hintergrund allgemeiner steuerlicher Bilanzierungsgrundsätze konsequent: Das Steuerrecht knüpft die Realisierung in § 4 EStG an das Bestehen eines „Wirtschaftsguts“. Eine Forderung steht einer weiteren Verfügung als Wirtschaftsgut (z. B. Verkauf, Verpfändung) durch den Unternehmer erst dann zur Verfügung, wenn diese nach zivilrechtlichen Grundsätzen bereits entstanden ist.¹²⁾ Durch das Abstellen darauf, ob eine Forderung dem Grunde nach entstanden ist, drückt der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung damit Wirtschaftsqualität aus.¹³⁾

Von der Entstehung einer Forderung dem Grunde nach sind Unsicherheiten der Höhe nach zu unterscheiden. Eine Unsicherheit der Forderung der Höhe nach, die auf die spätere Zahlungsunfähigkeit oder Geltendmachung von zivilrechtlichen Rechtsbehelfen zurückzuführen ist, ist für die Realisierung nicht schädlich.¹⁴⁾ Ein Ausfallrisiko der einmal entstandenen Forderung kann nämlich im Rahmen einer späteren Wertberichtigung berücksichtigt werden.¹⁵⁾ Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Realisierung einer Forderung im Regelfall im ersten Schritt dennoch einen exakten Forderungsbetrag voraussetzt. Ohne hinreichende Konkretisierung des zivilrechtlichen Anspruchs in Form eines exakten Forderungsbetrags kann nämlich regelmäßig auch keine Forderung dem Grunde nach entstehen; bei fehlendem exakten Forderungsbetrag könnte auch keine Fälligkeit der Forderung eintreten, weshalb auch keine Eintreibung der Forderung möglich wäre. Unsicherheiten der Höhe nach sind daher für die Realisierung nur insofern unbeachtlich, als sie dem zivilrechtlichen Entstehen der Forderung zeitlich nachgelagerte Ebenen in der Sphäre des Zahlenden betreffen (wie Gewährleistungs- und Ausfallrisiken). Unsicherheiten der Höhe nach, die demgegenüber in der Wurzel die hinreichende Konkretisierung einer Forderung und damit die Entstehung der Forderung dem Grunde nach beeinträchtigen, können für die Bestimmung des Realisierungszeitpunkts sehr wohl beachtlich sein.¹⁶⁾

⁸⁾ BFH 12. 5. 1993, XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786, m. w. N.; hierzu ausführlich und grundlegend *Wörner*, Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, BB 1988, 769 (773 ff.).

⁹⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2000, 382; *derselbe*, Gewinnrealisierung, 32 f.; *Weninger*, Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze, GesRZ 2004, 189 (192); *Starlinger*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 166.

¹⁰⁾ BFH 12. 5. 1993, XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; vgl. in diesem Sinne auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 6 Rz. 47.

¹¹⁾ Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung, 33 f.; *Starlinger*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 166.

¹²⁾ Zur Relevanz der Wirtschaftsguteigenschaft auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 6 Rz. 42; BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99.

¹³⁾ Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung, 210; zur Relevanz des Wirtschaftsguts auch *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 86.

¹⁴⁾ Nach gefestigter Ansicht kommt somit der konkreten Bonität und Verlässlichkeit des Geschäftspartners keine Rolle für die Ermittlung des Realisierungszeitpunkts zu; vgl. *Mayr*, RdW 2000, 382; *derselbe*, Gewinnrealisierung, 32 f.; *Starlinger*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 166.

¹⁵⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2000, 382 f.; *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 828.

¹⁶⁾ Kritisch zur ertragsteuerlichen Realisierung bei Unsicherheiten der Höhe nach BFH 7. 2. 2007, I R 15/06, m. w. N.; *Mellwig/Hastedt*, Gewinnrealisation bei Unbestimmbarkeit der Gegenleistung – dargestellt am Beispiel des Wärmelieferungsvertrags, DB 1992, 1589 (1591). Nach herrschender Lehre sind zwar bei Earn-out-Klauseln beim Unternehmenskauf variable Kaufpreisbestandteile und damit Unsicherheiten der Höhe nach einer Realisierung des Kaufpreises inklusive einer Ertragserwartung grundsätzlich nicht schädlich (vgl. m. w. N. *Starlinger*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 172; *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 827 ff.); Auch in diesem Fall handelt es sich jedoch um Veränderungen der Höhe nach, die erst nach dem zivilrechtlichen Entstehen der Forderung dem Grunde nach schlagend werden können und in der Sphäre des Zahlenden liegen (Ergebnis der Unternehmensführung des Käufers). Dass eine Forderung dem Grunde nach besteht, ist allerdings bei Earn-out-Klauseln nicht zweifelhaft. Die Auffassungen zur Realisierung des Kaufpreises bei Earn-out-Klauseln können daher für die vorliegende Frage der vorzeitigen Dividendenrealisation nicht nutzbar gemacht werden.

3. Die Realisierung von Dividenden

3.1. Die ertragsteuerlichen Realisierungsgrundsätze für Dividenden

Nach Ansicht des VwGH erfolgt eine Realisierung von Dividenden zu jenem Zeitpunkt, an dem die Gewinnausschüttung „bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits feststeht“.¹⁷⁾ Zur Analyse der Frage, ob mit einer Ausschüttung derart sicher gerechnet werden darf, dass sie bereits als realisiert anzusehen ist, zieht der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Bestimmungen des österreichischen Gesellschaftsrechts heran.¹⁸⁾ Der VwGH weist dabei darauf hin, dass eine Forderung erst dann in der steuerlichen Bilanz auszuweisen ist, „wenn sie entstanden ist“.¹⁹⁾ Dies ist vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Grundsätze konsequent: Ist eine Forderung zivilrechtlich entstanden, kann der Gesellschafter nämlich jedenfalls auch über dieses Forderungsrecht als Wirtschaftsgut verfügen.²⁰⁾

Für die Frage, ob eine Dividende bereits realisiert wurde, ist daher zunächst zu untersuchen, ob dem Gesellschafter gemäß dem Gesellschaftsrecht, das auf die ausschüttende Gesellschaft anwendbar ist, bereits ein Forderungsrecht gegenüber der Gesellschaft auf Ausschüttung zusteht. Nach dem österreichischen AktG entsteht ein Dividendenanspruch unstrittig mit dem wirksamen Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung.²¹⁾ Dieses Forderungsrecht ist unbedingt und kann dem Gesellschafter grundsätzlich nicht mehr aberkannt werden.²²⁾ Dementsprechend gehen auch die Finanzverwaltung und der VwGH in mittlerweile ständiger Rechtsprechung zutreffend davon aus, dass Forderungen aus Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften grundsätzlich erst dann ertragswirksam zu aktivieren sind, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss gefasst ist.²³⁾ Im Unterschied zum AktG ist im GmbHG ein Gewinnverwendungsbeschluss durch die Gesellschafter nicht zwingend vorgesehen.²⁴⁾ Wird im Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung getroffen, ist von Gesetzes wegen der gesamte Jahresgewinn auszuschütten,²⁵⁾ und der Dividendenanspruch entsteht zivilrechtlich mit gültiger Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter.²⁶⁾ Dementsprechend erachtet auch der VwGH Dividendenausschüttungen aus einer österreichischen GmbH, wenn kein gesonderter Gewinnverwendungsbeschluss im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist, mit der Feststellung des Jahresabschlusses als realisiert.²⁷⁾ Dass der VwGH in diesen Fällen den „Formalakt“ der Feststellung des Jahresabschlusses als Realisierungszeitpunkt heranzieht, zeigt, dass der Gerichtshof eine Realisierung erst zu jenem Zeitpunkt eintreten lassen will, in dem der exakte Dividendenbetrag feststeht und die Dividendenforderung zivilrechtlich entstanden ist.

¹⁷⁾ VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; 24. 11. 1999, 97/13/0026; 23. 3. 2000, 97/15/0112; 6. 7. 2006, 2003/15/0123.

¹⁸⁾ Siehe VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; 18. 1. 1996, 93/15/0142; 24. 11. 1999, 97/13/0026.

¹⁹⁾ VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; so auch zur Realisierung von Veräußerungsgewinnen EStR 2000, Rz. 768 (i. d. F. Wartungserlass 2013).

²⁰⁾ Siehe in diesem Sinne auch VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0142; für die Relevanz des zivilrechtlichen Entstehens einer Forderung auch *Mayr*, Gewinnrealisierung, 33 ff.; *Kirchmayr*, Besteuerung, 147; zur Relevanz der Wirtschaftsguteigenschaft m. w. N. *Nowotny*, RWZ 2007, 193.

²¹⁾ Vgl. *Kalss*, Die gesellschaftsrechtliche Gestaltung der Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnverwendung, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 153; *Artmann in Jabonegg/Strasser*, AktG⁵ (2011) § 53 Rz. 7.

²²⁾ Vgl. *Kalss*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltung, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 154.

²³⁾ VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; 24. 11. 1999, 97/13/0026; 23. 3. 2000, 97/15/0112; 13. 9. 2006, 2002/13/0129; KStR 2013, Rz. 1169; EStR 2000, Rz. 2339.

²⁴⁾ § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG, vgl. *Enzinger in Straube*, GmbHG (November 2008) § 35 Rz. 18.

²⁵⁾ § 82 GmbHG.

²⁶⁾ Vgl. *Enzinger in Straube*, GmbHG (November 2008) § 35 Rz. 19; *Kalss*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltung, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 142; siehe auch EStR 2000, Rz. 2339.

²⁷⁾ VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0142; 24. 11. 1999, 97/13/0026; zustimmend *Kirchmayr*, Besteuerung, 146 ff., m. w. N.; wird eine Beschlussfassung der Gesellschafter für die Gewinnverwendung im Gesellschaftsvertrag festgeschrieben, entsteht der Dividendenanspruch erst – gleich wie im Aktienrecht – mit diesem Gewinnverwendungsbeschluss; vgl. *Enzinger in Straube*, GmbHG (November 2008) § 35 Rz. 18; *Kalss*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltung, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 144.

Durch den Rückgriff auf Gesellschaftsrecht bei Analyse des Realisierungszeitpunkts von Dividenden stellt der VwGH somit letztlich immer auf die zivilrechtliche Entstehung des Anspruchs ab.²⁸⁾ Eine ertragsteuerliche Realisierung findet damit zu dem Zeitpunkt statt, in dem dem Gesellschafter erstmals ein „*einklagbares Gewinnbezugsrecht*“ zukommt.²⁹⁾ Dass der VwGH dabei teilweise pauschal davon spricht, dass Forderungen auf Gewinnausschüttungen immer dann zu aktivieren sind, „*wenn der Gewinnausschüttungsbeschluss gefasst ist*“,³⁰⁾ darf daher nicht formal dahingehend verstanden werden, dass in jedem Fall eine Rechtshandlung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft, die (bei Übersetzung in die deutsche Sprache) als „Gewinnausschüttungsbeschluss“ oder „Gewinnverwendungsbeschluss“ titulierte ist, erforderlich oder ausreichend ist. Den „Gewinnverwendungsbeschluss“ erachtet der VwGH nur deshalb für maßgeblich, weil dieser nach österreichischem Gesellschaftsrecht Rechtsfolgen herbeiführt, die eine steuerliche Erfassung der Dividenden erträge rechtfertigen.³¹⁾ Zu diesem Zeitpunkt entsteht nämlich nach österreichischem Gesellschaftsrecht ein Forderungsrecht, das dem Grunde und der Höhe nach nicht mehr unsicher ist.³²⁾ Dieses Forderungsrecht muss aber nicht in jedem Fall durch einen „Gewinnverwendungsbeschluss“ der Gesellschafter entstehen, sondern kann auch durch ein anderes Ereignis begründet werden. Dies wird auch am Beispiel des österreichischen GmbH-Rechts deutlich, wo auch die Feststellung des Jahresabschlusses ein ausreichendes Forderungsrecht begründen kann.³³⁾

Der VwGH hat zwar auch ausgeführt, dass eine Ausschüttung – „*unabhängig von der Frage der Entstehung der zivilrechtlichen Forderung*“ – auch „*im wirtschaftlichen Sinn*“ bereits ausreichend gesichert für eine Realisierung sein kann.³⁴⁾ Diese Ausnahme in Form einer von der zivilrechtlichen losgelösten, wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat der VwGH bei Dividenden aber bisher nur in einem einzigen, engen Ausnahmefall, nämlich in seinem Erkenntnis zur sog. phasengleichen Dividendenrealisierung, tatsächlich akzeptiert.³⁵⁾ In diesem Erkenntnis kam der VwGH zum Ergebnis, dass in Konzernverhältnissen unter bestimmten engen Voraussetzungen eine Realisierung der Dividende auch bereits vor dem Zustandekommen des Gewinnverwendungsbeschlusses möglich ist. Hierfür muss nach Ansicht des VwGH die „*Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteils durch die Untergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits [feststehen]*“. Dies ist nur gegeben, wenn folgende strikte Kriterien kumulativ erfüllt sind: Zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft muss ein Beherrschungsverhältnis bestehen, das der Muttergesellschaft die Möglichkeit gibt, über die Ausschüttung zu bestimmen;³⁶⁾ das Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft muss vor jenem der Muttergesellschaft enden;³⁷⁾ die Gesellschafter müssen zur zukünftigen Ausschüttung „*endgültig entschlossen*“ sein; und der „*(mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn*“ muss bereits fest-

²⁸⁾ So auch zum deutschen Recht *Johannemann/Wünschig*, Der maßgebliche Zeitpunkt für die steuerliche Zuordnung von Dividenden auf Auslandsaktien, IStR 2010, 896 (897); die zivilrechtliche Entstehung der Dividendenforderung ebenso betonend BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99.

²⁹⁾ VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0142.

³⁰⁾ Siehe insbesondere VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0129.

³¹⁾ Vgl. in diesem Sinne *Johannemann/Wünschig*, IStR 2010, 897 f.

³²⁾ Vgl. *Kirchmayr*, Besteuerung, 140; siehe in diesem Sinne auch BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99.

³³⁾ Ähnlich auch *Kirchmayr*, Besteuerung, 146 ff.

³⁴⁾ VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; ähnlich auch BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99, der auf eine „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ verweist.

³⁵⁾ VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0129; zum Urteil siehe u. a. *Grau*, FJ 2007, 184 ff.; *Maier*, Aktivierungszeitpunkt des Dividendenanspruchs einer Muttergesellschaft, RWZ 2007, 254 (255 ff.); *Moser*, GesRZ 2009, 165 ff.

³⁶⁾ Im VwGH-Erkenntnis bestand ein 100%iges Beteiligungsverhältnis (vgl. *Nowotny*, RWZ 2007, 194); womöglich großzügiger der BFH (vgl. *Pamperl*, Die phasengleiche Aktivierung von Beteiligungserträgen im Konzern, in *Lang/Schuch/Staringer* [Hrsg.], Dividenden im Konzern, in Druck).

³⁷⁾ Diese Voraussetzung wurde von der Finanzverwaltung zunächst nur eingeschränkt, später jedoch vollständig übernommen (KStR 2013, Rz. 1169, früher KStR 2001, Rz. 514); vgl. zur früheren Ansicht *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 175.

stehen.³⁸⁾ Die Erfüllung dieser inhaltlichen Anforderungen an die zukünftige Ausschüttung muss zudem objektiv nachprüfbar sein und nach außen hin in Erscheinung treten. In der Praxis ist eine steuerrechtliche phasengleiche Realisierung auf Basis dieser engen Kriterien erheblich eingeschränkt, da das Unternehmensrecht für Zwecke des Konzernabschlusses eine Bilanz zum selben Stichtag verlangt.³⁹⁾

Eine rein wirtschaftliche, vom Zivilrecht losgelöste Betrachtungsweise ist für Fragen der Realisierung von Dividenden nach gefestigter VwGH-Rechtsprechung daher nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen möglich.⁴⁰⁾ Wie Moser auch bereits festgehalten hat, knüpft das Steuerrecht bei der Realisierung von Dividenden daher materiell *de facto* streng an das Zivilrecht an.⁴¹⁾ So hat der VwGH z. B. die Realisierung einer Dividende zum Bilanzstichtag versagt, obwohl dem Gesellschafter eine Machtposition zukam, die ihn befähigte, den späteren Ausschüttungsbeschluss zu gestalten.⁴²⁾ Auch bei einer Gesellschaft, deren Stammkapital zu gleichen Teilen von einem Ehepaar gehalten wurde, verneinte der VwGH eine Realisierung vor Zustandekommen der zivilrechtlichen Forderung durch den Gewinnverwendungsbeschluss, da allein aufgrund von Erfahrungswerten und gleichgerichteten Interessen nicht angenommen werden kann, dass die Ausschüttung ausreichend gesichert ist.⁴³⁾ Ebenso reicht nach Ansicht des VwGH ein im Gesellschaftsvertrag einer GmbH vereinbarter Automatismus der alljährlichen Ausschüttung des Jahresgewinns⁴⁴⁾ nicht aus, um von einer ertragsteuerlichen Realisierung zum Bilanzstichtag auszugehen. Trotz der beträchtlichen Sicherheit der Ausschüttung aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung fordert der VwGH für die Realisierung zusätzlich die formale Genehmigung des Jahresabschlusses der GmbH durch die Gesellschafter.⁴⁵⁾

Diese Beispiele verdeutlichen die grundsätzlich strenge Anknüpfung der ertragsteuerlichen Realisierung von Dividenden an das zivilrechtliche Entstehen der Forderung. Diese Anknüpfung ist insofern nachvollziehbar, als erst zu diesem Zeitpunkt auch ein fremder Dritter für den Erwerb der Forderung ein Entgelt bezahlen würde.⁴⁶⁾ Der VwGH grenzt durch diese Auslegung somit bloße Ertragserwartungen und Anwartschaften, die mangels eigenen wirtschaftlichen Wertes noch nicht zur Realisierung führen,⁴⁷⁾ von einem selbständigen Wirtschaftsgut in Form einer Forderung ab.

3.2. Relevanz der Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum

Der VwGH hat zwar bei der Prüfung des Realisierungszeitpunkts anderer Erträge erkennen lassen, dass eine strikte Orientierung am Zivilrecht zu kurz greifen kann. So knüpft der VwGH insbesondere bei der Analyse des Realisierungszeitpunkts von Veräußerungsgewinnen an den Übergang des wirtschaftlichen (und nicht des zivilrechtlichen)

³⁸⁾ Diese Voraussetzung würde auch von der Finanzverwaltung übernommen (KStR 2013, Rz. 1169).

³⁹⁾ Sollte der Stichtag des Konzernabschlusses vom Bilanzstichtag des Tochterunternehmens abweichen, müssen die Töchter nämlich grundsätzlich zusätzlich einen Zwischenabschluss auf den Konzernstichtag erstellen (§ 247 Abs. 3 UGB).

⁴⁰⁾ Vgl. Moser, GesRZ 2009, 165 ff.; Kirchmayr, Besteuerung, 143 ff.; siehe auch BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99, der eine Realisierung der Dividenden vor Gewinnverwendungsbeschluss „nur ganz ausnahmsweise“ für möglich hält; bestätigt auch in BFH 31. 10. 2000, VIII R 19/94 (Aktivierung vor Gewinnverwendung nur in „äußerst seltenen Fällen“).

⁴¹⁾ Vgl. Moser, GesRZ 2009, 167.

⁴²⁾ VwGH 23. 3. 2000, 97/15/0112; so auch VwGH 24. 11. 1999, 97/13/0026; 13. 9. 2006, 2002/13/0129; so auch BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99.

⁴³⁾ VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169.

⁴⁴⁾ Wie dies auch gesetzlich vorgesehen ist (§ 82 GmbHG).

⁴⁵⁾ VwGH 24. 11. 1999, 97/13/0026; 18. 1. 1996, 93/15/0142; siehe EStR 2000, Rz. 2339; ähnlich formalistisch auch BFH 7. 2. 2007, I R 15/06. In vergleichbarer Weise verlangt die herrschende Lehre auch bei Vorzugsaktionären, die grundsätzlich immer Anspruch auf eine Gewinnausschüttung haben, einen Gewinnverwendungsbeschluss für die ertragsteuerliche Realisierung (vgl. Kirchmayr, Besteuerung, 145 f.).

⁴⁶⁾ Siehe zu diesem Argument BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99; 20. 12. 2000, I R 50/95.

⁴⁷⁾ VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0230; vgl. Doralt in Doralt, EStG (11. Lfg., Juli 2007) § 4 Rz. 40.

Eigentums an.⁴⁸⁾ Bei einem genaueren Blick ist eine Übertragung dieser Grundsätze zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Realisierung von Dividenden aufgrund unterschiedlicher Ausgangspositionen aber mit Schwierigkeiten verbunden. Der wesentliche systematische Unterschied liegt nämlich darin, dass es bei der Realisierung eines Veräußerungsgewinns um die Frage geht, wem ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Diese Realisierung knüpft der VwGH an die faktische Verfügungsmacht über den Gegenstand, um so die Aktivierung des Wirtschaftsguts beim Erwerber⁴⁹⁾ und die Realisierung beim Verkäufer in einer spiegelbildlichen Logik zum selben Zeitpunkt eintreten zu lassen.⁵⁰⁾ Diese spiegelbildliche Logik kann aber auf die Realisierung von Dividenden nicht übertragen werden.⁵¹⁾ Bei der Realisierung von Dividenden geht es nämlich nicht um die Zurechnung eines bereits bestehenden Wirtschaftsguts zu einer bestimmten Person, sondern um die Frage, zu welchem Zeitpunkt überhaupt ein zurechenbares Wirtschaftsgut – in Form der Forderung auf Dividendenausschüttung – entsteht.⁵²⁾ Vor diesem Hintergrund ist dem VwGH zuzustimmen, wenn dieser in ständiger Rechtsprechung an die Realisierung von Dividenden und damit die Entstehung eines bilanzierungsfähigen Wirtschaftsguts hohe Anforderungen stellt und nur in sehr engen Ausnahmefällen eine Realisierung vor Entstehen des zivilrechtlichen Anspruchs annimmt. In diesem Sinne betont zudem auch die Finanzverwaltung bei der Realisierung von Veräußerungserlösen die enge Anknüpfung an das Zivilrecht. So geht die Finanzverwaltung z. B. in den EStR – ähnlich wie der VwGH bei der Dividendenrealisierung – davon aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks erst dann zu realisieren ist, „wenn die Kaufpreisforderung entstanden ist“.⁵³⁾

3.3. Relevanz des Maßgeblichkeitsprinzips

Kerschner hat in ihrem Beitrag auch die Relevanz des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 EStG für den gegenständlichen Fall aufgeworfen.⁵⁴⁾ Fraglich könnte nämlich sein, ob für Zwecke der Bestimmung des Realisierungszeitpunkts von Dividenden entsprechend dem grundsätzlich anerkannten Maßgeblichkeitsprinzip auf unternehmensrechtliche Grundsätze zurückzugreifen ist.⁵⁵⁾ Die Maßgeblichkeit unternehmensrechtlicher Grundsätze kann grundsätzlich nur dann durchbrochen werden, wenn der Anwendung unternehmensrechtlicher Grundsätze zwingende steuerliche Bestimmungen entgegen-

⁴⁸⁾ VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0142; 6. 7. 2006, 2003/15/0123; 24. 5. 2007, 2004/15/0033; vgl. *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 167.

⁴⁹⁾ Siehe u. a. VwGH 8. 3. 1994, 93/14/0179; 25. 2. 1997, 97/14/0006.

⁵⁰⁾ Vgl. in diesem Sinne *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 91 f.

⁵¹⁾ Dies gilt insbesondere auch für die VwGH-Rechtsprechung zum Kauf von Liegenschaften unter aufschiebender Bedingung. Die Realisierung des Veräußerungsgewinns vor Verlust des zivilrechtlichen Eigentums knüpft in diesen Fällen nämlich ebenso maßgeblich an die Nutzungsbefugnis an einem bereits bestehenden Wirtschaftsgut an (siehe VwGH 26. 3. 2003, 97/13/0052; zum Erkenntnis siehe *Bachl*, Gewinnrealisierung bei Grundstücksveräußerung unter aufschiebender Bedingung, *ecolex* 2003, 711; *Weninger*, VwGH: Liegenschaftsverkauf: Gewinnrealisierung trotz fehlender behördlicher Genehmigung? *GeS* 2003, 364 [364 ff.]); ist eine Immobilie noch nicht übergeben und verfügt der Erwerber daher noch über keine Herrschaftsgewalt und betriebliche Nutzungsmöglichkeiten, kann es auch vor Eintritt der Bedingung und Erlangung des zivilrechtlichen Anspruchs des Verkäufers noch zu keiner Realisierung beim Verkäufer kommen (VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0142); mit dem gleichen Ergebnis unter alleiniger Betonung des wirtschaftlichen Eigentums und ohne Eingehen auf die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung VwGH 22. 9. 1981, 0217/80.

⁵²⁾ Wirtschaftsguteigenschaft ist grundsätzlich Voraussetzung für die steuerrechtliche Bilanzierung von Forderungen; vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 6 Rz. 42; umstrittene Grenzfälle sind dabei jedoch der Firmenwert und der Rechnungsabgrenzungsposten; zumindest die Bilanzierungsfähigkeit des Rechnungsabgrenzungsposten lässt sich – unabhängig von der Wirtschaftsguteigenschaft – aber aus den allgemeinen GoB ableiten (dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung); vgl. ausführlich m. w. N. *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 97 ff.

⁵³⁾ EStR 2000, Rz. 768 (i. d. F. Wartungserlass 2013).

⁵⁴⁾ Vgl. *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 826.

⁵⁵⁾ Vgl. zur Diskussion m. w. N. *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 164 ff.; *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 90 ff.; dafür *Gassner*, Neues Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl* et al., Maßgeblichkeit, 295 ff.

stehen.⁵⁶⁾ Im Fall der Gewinnrealisierung könnte es also nur dann zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommen, wenn im Steuerrecht ein vom Unternehmensrecht inhaltlich abweichendes Realisierungsprinzip bestünde.⁵⁷⁾ Der VwGH legt in ständiger Rechtsprechung Fragen der ertragsteuerlichen Realisierung ohne ausdrücklichen Rückgriff auf das Unternehmensrecht aus.⁵⁸⁾ Ob der VwGH die Realisierungsgrundsätze des Unternehmens- und Steuerrechts tatsächlich generell als inhaltlich abweichend betrachtet und daher von einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit ausgeht, geht allerdings aus der Rechtsprechung nicht eindeutig hervor.⁵⁹⁾

Die Frage eines engen oder strengen Maßgeblichkeitsprinzips scheint jedoch gerade bei Fragen des Realisierungszeitpunkts ohne Belang zu sein, da die steuer- und unternehmensrechtlichen Realisierungsgrundsätze einander in weiten Bereichen entsprechen.⁶⁰⁾ Dies trifft im Speziellen auch auf den Bereich der Realisierung von Dividenden zu. Nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen gilt eine Dividende als realisiert, wenn der Anspruch wirtschaftlich entstanden und der Eingang der Erträge bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sicher zu erwarten ist.⁶¹⁾ Bei Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften entsteht der Gewinnanspruch nach herrschender Lehre grundsätzlich mit dem Gewinnverwendungsbeschluss.⁶²⁾ Das Unternehmensrecht stellt daher ebenso wie das Steuerrecht auf das zivilrechtliche Entstehen der Forderung ab. Ebenso ähnlich wie im Steuerrecht gilt eine Dividende im Konzernverhältnis nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen nur ausnahmsweise und unter strikten Voraussetzungen phasengleich bereits vor einem Gewinnverwendungsbeschluss als realisiert. Die Kriterien für diese phasengleiche Realisierung von Dividenden nach Unternehmensrecht hat der EuGH im Urteil *Tomberger* vorgegeben.⁶³⁾ Hierfür muss, insbesondere aufgrund der rechtlichen Gegebenheiten, die Dividendenvereinnahmung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erwartet werden können,⁶⁴⁾ was insbesondere dann sichergestellt ist, wenn ein Beherrschungsverhältnis vorliegt.⁶⁵⁾ Diese

⁵⁶⁾ Für eine strenge Auslegung dieses Prinzips und eine abweichende steuerliche Beurteilung nur bei ausdrücklicher steuerlicher Regelung siehe *Gassner*, Neues Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl et al.*, Maßgeblichkeit, 293 ff.; *Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005) 81 (85 ff.); *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung, in *Brähler/Lösel* (Hrsg.), Deutsches und internationales Steuerrecht, FS Djanani (2008) 739 (742 ff.); demgegenüber für eine enge Auslegung und damit ein eigenständiges Gewinnermittlungssystem im Steuerrecht u. a. *Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (187); *Mayr*, Gewinnrealisierung, 1 ff.; *Doralt* in *Doralt*, EStG (11. Lfg., Juli 2007) § 4 Rz. 130; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), EStG (53. Lfg., Dezember 2012) § 4 Abs. 2 Rz. 26; zur Diskussion m. w. N. siehe *Staringer*, Zukunft, in *BMF/JKU Linz*, GS Quantschnigg 438 f.

⁵⁷⁾ Vgl. *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 90; kritisch siehe *Bachl*, *ecolex* 2003, 711; *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 165.

⁵⁸⁾ So u. a. VwGH 29. 4. 2003, 99/14/0112; 6. 7. 2006, 2003/15/0123; siehe aber VwGH 26. 3. 2003, 97/13/0052, wo der VwGH allgemein auf handelsrechtliche Grundsätze verweist (vgl. *Bachl*, *ecolex* 2003, 711).

⁵⁹⁾ Vgl. *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 91 ff. Die Formel des VwGH, dass eine Realisierung von Dividenden dann erfolgt, wenn die Forderung „bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits feststeht“, scheint zumindest auf eine Ähnlichkeit der steuer- und unternehmensrechtlichen Realisierungsgrundsätze hinzuweisen (VwGH 18. 1. 1994, 93/14/0169; 24. 11. 1999, 97/13/0026; 23. 3. 2000, 97/15/0112; 6. 7. 2006, 2003/15/0123; vgl. in diesem Sinne *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 176); im Gegensatz dazu hält der BFH eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit für Zwecke der steuerlichen Realisierung von Dividenden ausdrücklich für erforderlich, da Handels- und Steuerrecht bei Realisierungsfragen „*unterschiedlichen Sachgesetzhkeiten*“ folgen (BFH 7. 8. 2000, GrS 2/99).

⁶⁰⁾ Vgl. *Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in *Lang/Schuch/Staringer*, Bilanzsteuerrecht, 96 f.

⁶¹⁾ Vgl. *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht (2010) § 231 Rz. 192.

⁶²⁾ Vgl. *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 231 Rz. 195; *Bergmann* in *Straube*, UGB II/RLG³ (Juni 2011) § 231 Rz. 78.

⁶³⁾ EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-234/94, *Tomberger*; kritisch zur Uneinheitlichkeit der Auslegung des EuGH-Urteils *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 231 Rz. 197; *Bergmann* in *Straube*, UGB II/RLG³ (Juni 2011) § 231 Rz. 78.

⁶⁴⁾ Vgl. *Moser*, GesRZ 2009, 163; *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 231 Rz. 197.

⁶⁵⁾ Vgl. zum Urteil und den unternehmensrechtlichen Kriterien für eine phasengleiche Realisierung ausführlich *Fraberger*, RWZ 1996, 349 ff.; *Moser*, GesRZ 2009, 164 ff.

Kriterien entsprechen damit weitestgehend den steuerlichen Realisierungsgrundsätzen.⁶⁶⁾ Auch im Schrifttum wird dementsprechend bei Dividenden häufig nicht scharf zwischen steuer- und unternehmensrechtlichen Realisierungsgrundsätzen differenziert.⁶⁷⁾ Dass der VwGH die phasengleiche Realisierung von Dividenden im Detail mit strengeren Anforderungen als der EuGH im Urteil *Tomberger* verknüpft,⁶⁸⁾ könnte allerdings dahingehend gedeutet werden, dass der VwGH das Realisationsprinzip im Steuerrecht – ebenso wie der BFH – zumindest für Zwecke der Dividendenrealisierung teilweise abweichend vom Unternehmensrecht beurteilt und damit keiner strengen Maßgeblichkeit folgt.⁶⁹⁾ Nach *Kerschner* könnten auch die Erwägungen des UFS für eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit bei Ermittlung des Realisierungszeitpunkts sprechen.⁷⁰⁾ Der Frage, ob das Maßgeblichkeitsprinzip bei Realisierungsfragen eng oder streng auszulegen ist, sollte jedoch für den vorliegenden Fall ohnehin keine entscheidende Relevanz zukommen. Eine vom Zivilrecht abweichende rein wirtschaftliche Beurteilung der Realisierung von Dividenden ist in beiden Rechtsgebieten nämlich nur in engen Ausnahmefällen bei Bestehen eines Beherrschungsverhältnisses und zusätzlicher enger Anforderungen möglich, die im vorliegenden UFS-Fall allerdings nicht gegeben sind. Ein für den Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall relevantes unterschiedliches Ergebnis aufgrund eines engen Maßgeblichkeitsverständnisses könnte zudem nur dann eintreten, wenn die steuerrechtlichen Grundsätze – entgegen den unternehmensrechtlichen – bereits eine Realisierung vor dem EU-Beitritt anordnen würden. Es sind allerdings in der VwGH-Rechtsprechung keine Indizien erkennbar, die darauf hindeuten, dass der Realisierungszeitpunkt von Dividenden im Steuerrecht vor jenem im Unternehmensrecht zu liegen kommen könnte. Im Gegenteil: Die VwGH-Rechtsprechung zur phasengleichen Dividendenrealisierung spricht bei einem Vergleich zum EuGH-Urteil *Tomberger* dafür, dass eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit nur zur Folge haben könnte, dass eine steuerrechtliche Realisierung von Dividenden nach (aber nicht vor) der unternehmensrechtlichen Realisierung eintritt.⁷¹⁾ Geht man daher von einem engen Maßgeblichkeitsbegriff aus, dürfte dies somit nur dazu führen können, dass trotz unternehmensrechtlicher Realisierung vor EU-Beitritt noch keine steuerrechtliche Realisierung vor EU-Beitritt erfolgt ist.

⁶⁶⁾ Im Detail ergeben sich dennoch im Bereich der phasengleichen Dividendenrealisierung gewisse Unterschiede; vgl. eine Gegenüberstellung bei *Moser*, GesRZ 2009, 164 ff., und *Pamperl*, Phasengleiche Aktivierung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Dividenden im Konzern, in Druck; nach *Nowotny* lassen sich dennoch „handelsrechtliche und steuerliche Voraussetzungen durchaus in Einklang bringen“ (vgl. *Nowotny*, RWZ 2007, 194; dem folgend *Moser*, RWZ 2009, 256).

⁶⁷⁾ So verweisen z. B. *Fraberger/Petritz* im Bilanzrechts-Kommentar auf die steuerliche Rechtsprechung des VwGH, ohne auf das Maßgeblichkeitsprinzip einzugehen (*Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 201 Rz. 140 ff.); *Fraberger/Petritz* kritisieren auch das VwGH-Erkenntnis zur phasengleichen Dividendenrealisierung und gehen damit wohl implizit davon aus, dass der VwGH in seinem Erkenntnis sowohl steuer- als auch unternehmensrechtliche Realisierungsgrundsätze ausgelegt hat und/oder einer strengen Maßgeblichkeit folgt (*Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 201 Rz. 146); zur Frage, ob der VwGH steuer- oder unternehmensrechtliche Realisierungsgrundsätze auslegen wollte, vgl. *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 94 FN 551.

⁶⁸⁾ Der VwGH verlangt z. B. für eine phasengleiche Dividendenrealisierung, dass das Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft vor jenem der Muttergesellschaft endet und der Ausschüttungswille der Gesellschafter objektiv nachgewiesen werden kann (VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0129); der EuGH setzt für eine phasengleiche Realisierung demgegenüber nur voraus, dass die Geschäftsjahre beider Gesellschaften zumindest deckungsgleich enden und der Jahresabschluss der Tochtergesellschaft ein getreues Bild der Lage der Tochtergesellschaft wiedergibt; vgl. zu den Unterschieden auch *Moser*, GesRZ 2009, 164 ff.; *Pamperl*, Phasengleiche Aktivierung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Dividenden im Konzern, in Druck.

⁶⁹⁾ Vgl. *Moser*, GesRZ 2009, 163 f.; *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl* et al., Gewinnrealisierung, 175 f.; *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 93 ff.; eine enge Maßgeblichkeit aus der VwGH-Rechtsprechung ableitend auch *Zorn*, ÖStZ 2001, 186 ff.; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg., Dezember 2012) § 4 Abs. 2 Rz. 39 ff.

⁷⁰⁾ Vgl. *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 826. Bei einem genaueren Blick ist allerdings nicht eindeutig, ob der UFS tatsächlich eine vom Unternehmensrecht abweichende Realisierung vor Augen hatte. Dass der UFS in seiner Begründung darauf hinweist, dass ein Dividendenanspruch durch den Gewinnverteilungsbeschluss „zivilrechtlich“ entstanden sei, deutet dahingehend, dass der UFS grundsätzlich eine sowohl den unternehmens- als auch steuerrechtlichen Grundsätzen entsprechende Beurteilung vornehmen wollte. Im Detail hat er diese Grundsätze jedoch durch die mangelnde Prüfung des einschlägigen Zivilrechts in Form des ungarischen Gesellschaftsrechts inhaltlich mangelhaft durchgeführt.

⁷¹⁾ Vgl. in diesem Sinne auch *Grau*, FJ 2007, 185; *Moser*, RWZ 2009, 256.

3.4. Zwischenergebnis: die entscheidenden steuerlichen Kriterien für eine Realisierung

Eine ertragsteuerliche Realisierung von Dividenden tritt zu dem Zeitpunkt ein, in dem der Gesellschafter mit an derartiger Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer Ausschüttung rechnen kann, dass bereits eine Forderung nach Grunde nach begründet wird. Eine Realisierung ist daher zu dem Zeitpunkt zu bejahen, in dem der Gesellschafter über ein einklagbares Forderungsrecht gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft verfügt. Zur Beurteilung dieser Voraussetzung ist das nationale Gesellschaftsrecht des Staates zu untersuchen, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist. Es ist an den Zeitpunkt anzuknüpfen, der die gleichen Rechtsfolgen wie der Gewinnverwendungsbeschluss nach österreichischem Recht auslöst.⁷²⁾ Die formale Prüfung, ob ein „Gewinnverwendungsbeschluss“ erfolgt ist – selbst wenn dieser Terminus zufällig auch im ausländischen Recht bekannt ist –, kann keine Auskunft darüber geben, ob der Gesellschafter tatsächlich über ein einklagbares Forderungsrecht verfügt.⁷³⁾ Die Begründung des UFS für eine erfolgte Realisierung vor dem EU-Beitritt Ungarns, dass die Forderung „bei Fassung eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses ... zivilrechtlich entstanden und deshalb bei der Muttergesellschaft als bestehende Forderung zu aktivieren [ist]“, geht somit insofern ins Leere, als der UFS weder die zivilrechtliche Entstehung der Forderung noch die rechtliche Bedeutung des „Gewinnverwendungsbeschlusses“ nach ungarischem Recht geprüft hat. Eine Realisierung vor EU-Beitritt anhand einer rein wirtschaftlichen Betrachtung im Lichte der VwGH-Rechtsprechung zur phasengleichen Dividendenrealisierung scheidet im vorliegenden Fall bereits am mangelnden Beherrschungsverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.⁷⁴⁾ Die strengen Anforderungen an eine Realisierung von Dividenden vor Entstehen des zivilrechtlichen Anspruchs sind damit nicht erfüllt. Die gegenständliche UFS-Entscheidung steht somit im Widerspruch zur VwGH-Rechtsprechung, da sie die strikten Anforderungen für eine Dividendenrealisierung unter Anknüpfung an das Zivilrecht nicht ordnungsgemäß geprüft und damit missachtet hat.

Die entscheidende Frage für die Beurteilung, ob im vorliegenden Fall vor oder nach EU-Beitritt eine Realisierung stattgefunden hat, ist in der Analyse des Sachverhalts unter Berücksichtigung des ungarischen Gesellschaftsrechts zu suchen. Im folgenden Abschnitt 4 wird daher diese – vom UFS unterlassene – Untersuchung vorgenommen: Die materiellrechtliche Bedeutung der von den Gesellschaftern und dem Vorstand vorgenommenen Beschlüsse wird auf Basis des ungarischen Gesellschaftsrechts beleuchtet und dann anhand der österreichischen steuerrechtlichen Realisierungsgrundsätze bewertet. Eine Realisierung vor EU-Beitritt wäre unter Beachtung der österreichischen Realisierungsgrundsätze nur dann möglich, wenn dem Gesellschafter bereits vor EU-Beitritt eine einklagbare Forderung auf Ausschüttung nach Maßgabe des ungarischen Gesellschaftsrechts zukam.

4. Die Realisierung ausländischer Dividenden am Beispiel Ungarn

Das Gesellschaftsrecht ist in der EU nicht harmonisiert. Jeder Mitgliedstaat hat daher grundsätzlich die Möglichkeit, die innere und äußere Ordnung einer Gesellschaftsform

⁷²⁾ Vgl. *Doral* in *Doral*, EStG (16. Lfg., Jänner 2013) § 27 Abs. 2 Z 1 Rz. 35; zu Deutschland *Johannemann/Wünschig*, IStR 2010, 897.

⁷³⁾ Vgl. auch *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 827.

⁷⁴⁾ Der VwGH stellt zudem selbst bei Bestehen einer Machtposition strenge Anforderungen an eine phasengleiche Realisierung; siehe VwGH 23. 3. 2000, 97/15/0112; siehe auch BFH 31. 10. 2000, VIII R 19/94, wo der BFH betont, dass die mehrheitliche Beteiligung zwingende Voraussetzung für die Realisierung phasengleicher Dividenden ist; in diesem Sinne auch *Kirchmayr*, Besteuerung, 143 ff. Zudem entspricht auch die Festlegung eines Ausschüttungsbetrags im Hauptversammlungsbeschluss von „ca.“ 55 HUF nicht der Anforderung an einen hinreichend „bestimmten Gewinnanteil“ (VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0129; der BFH fordert sogar eine „exakte Bezifferung“; BFH 7. 2. 2007, I R 15/06, m. w. N.); zu dieser Frage ausführlich *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 827 ff.

autonom zu regeln. Darüber hinaus ist natürlich auch jeder Drittstaat frei in der Ausgestaltung seines Gesellschaftsrechts. Nicht jedes nationale Gesellschaftsrecht kennt dabei einen dem österreichischen Recht vergleichbaren „Gewinnverwendungsbeschluss“ der Gesellschafter, der mit nach österreichischem Recht vergleichbaren Rechtsfolgen verknüpft ist.⁷⁵⁾ Vor diesem Hintergrund kann daher in Zweifel gezogen werden, ob im UFS-Fall mit dem Hauptversammlungsbeschluss der Gesellschafter am 30. 4. 2004 nach ungarischem Zivil- und Gesellschaftsrecht tatsächlich die gleichen Rechtsfolgen wie mit einem Gewinnverwendungsbeschluss nach österreichischem Recht verbunden sind.

Nach dem für den vorliegenden Sachverhalt einschlägigen ungarischen Recht ist für den Gewinnverwendungsbeschluss – ebenso wie im österreichischen Recht – grundsätzlich die Hauptversammlung zuständig.⁷⁶⁾ Zusätzlich ist – im Unterschied zum österreichischen Recht, wo dies nicht explizit festgeschrieben wird – im ungarischen Gesellschaftsrecht ausdrücklich festgehalten, dass bezugsberechtigt nur jener Aktionär ist, der zum Auszahlungstag der Dividende im Aktienregister eingetragen ist.⁷⁷⁾ Im vorliegenden Fall war nun im Rahmen der dispositiven Gestaltungsfreiheit im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Gesellschafter entsprechend den gesetzlichen Vorgaben zunächst generell über die Gewinnverwendung abstimmen und danach in einem zusätzlichen Beschluss des Vorstands noch die genaueren Modalitäten festgelegt werden. Der Gewinnverwendungs- und -verteilungsvorgang war daher auf zwei Beschlüsse aufgeteilt: Während der Beschluss der Gesellschafter den grundsätzlich bestehenden Ausschüttungswillen kundtat, kam es erst durch den späteren Vorstandsbeschluss zur Festlegung des Termins der Auszahlung der berechtigten Aktionäre (aufgrund des Dividendenstichtags) und damit verbunden auch zur Bestimmung des endgültigen Dividendenbetrags pro Aktie. Vor diesem Beschluss stand weder die Forderung dem Grunde nach noch die Höhe der konkreten Dividende fest. Bei Nichtergehen des Vorstandsbeschlusses hätten die Gesellschafter nämlich entsprechend den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen nur die Möglichkeit gehabt, einen Antrag bei Gericht auf Zusammenkunft des Vorstands zwecks Fassung des erforderlichen Beschlusses und auf Festlegung der Höhe der Dividende pro Aktie zu stellen. Auch in diesem Fall kann aber das Gericht bloß auf die entsprechende Beschlussfassung durch den Vorstand hinwirken. Das Gericht ist – z. B. bei weiterer Untätigkeit des Vorstands – nicht befugt, den Beschluss zur Dividendenauszahlung anstelle des Vorstands zu treffen. Der Gesellschafter hat daher nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten, die notwendige Beschlussfassung durch den Vorstand tatsächlich zu erzwingen. Neben diesen Unsicherheiten für das Bestehen einer Forderung dem Grunde nach bestehen auch Unsicherheiten der Höhe nach, die nicht auf ein Zahlungs- oder Gewährleistungsrisiko zurückzuführen sind.⁷⁸⁾ Die Höhe des konkreten Dividendenanspruchs konnte nämlich vor dem Zeitpunkt des Vorstandsbeschlusses nicht ermittelt werden, da diese vom Stand der eigenen Aktien am Dividendenstichtag, der erst durch den Beschluss des Vorstands festgelegt

⁷⁵⁾ So entscheidet in den USA z. B. üblicherweise nur der Vorstand (nicht jedoch die Hauptversammlung) über eine Ausschüttung (vgl. *Johannemann/Wünschig*, IStR 2010, 899).

⁷⁶⁾ § 224 Abs. 3 ungarisches Unternehmensgesetz (Nr. CXLIV i. d. F. 1997).

⁷⁷⁾ § 198 Abs. 2 ungarisches Unternehmensgesetz (Nr. CXLIV i. d. F. 1997).

⁷⁸⁾ Kritik zur ertragsteuerlichen Realisierung bei Unsicherheiten der Höhe nach BFH 7. 2. 2007, I R 15/06, m. w. N.; *Mellwig/Hastedt*, DB 1992, 1591. Bei Earn-out-Klauseln wird zwar vertreten, dass auch eine Ertragsersparnis für den variablen Kaufpreisteil vorzeitig realisiert werden kann (vgl. m. w. N. *Staringer*, Steuerrecht, in *Bertl et al.*, Gewinnrealisierung, 172; ausführlich zur Problematik *Kerschner*, SWK-Heft 18/2013, 827 ff.). Diese Konstellation kann allerdings für die vorliegende Untersuchung nicht nutzbar gemacht werden. Bei Earn-out-Klauseln ist die Kaufpreisforderung dem Grunde nach nämlich bereits entstanden. Im vorliegenden Fall steht die Dividendenforderung vor Beschlussfassung durch den Vorstand jedoch weder dem Grunde nach noch der Höhe nach fest. Im Fall der Dividendenausschüttung einer Publikumsgesellschaft ist es außerdem unrealistisch (und wohl auch gesellschaftsrechtlich unmöglich), dass eine Dividende mit variablem Gewinnanteil, der sich erst nach einiger Zeit konkretisiert, beschlossen wird. Daher ist die Dividendenausschüttung und die Situation bei Earn-out-Klauseln auch praktisch nicht vergleichbar.

wurde, abhängig war. Dies zeigt auch den bestehenden Unterschied zum österreichischen Recht auf, wo der exakte Dividendenbetrag pro Aktie bei Gewinnverwendungsbeschluss im Regelfall unveränderlich feststeht.⁷⁹⁾ Durch den vorliegenden „Gewinnverwendungsbeschluss“ nach ungarischem Recht traten daher nicht dieselben Rechtsfolgen wie bei einem Gewinnverwendungsbeschluss nach österreichischem Recht ein. Ein vom Stammrecht gesondertes, dem Grunde nach sicheres Recht in Form eines Dividendenanspruchs ist in der vorliegenden Situation erst nach dem Beschluss des Vorstands entstanden. Würde man zudem im vorliegenden Fall die Unsicherheiten dem Grunde und der Höhe nach im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die Gesellschafter als gänzlich unbeachtlich für die Realisierung erachten, würde dies zu dem merkwürdigen Ergebnis führen, dass ein Teil derselben und zum gleichen Tag ausbezahlten Dividende desselben Gesellschafters steuerpflichtig, ein anderer Teil jedoch steuerfrei behandelt werden müsste.⁸⁰⁾

5. Zusammenfassung

Die UFS-Entscheidung vom 5. 11. 2012, RV/2495-W/06, steht im Widerspruch zur bisherigen VwGH-Rechtsprechung, da der UFS die strengen Kriterien des VwGH zur Dividendenrealisierung nicht ordnungsgemäß geprüft und damit missachtet hat. Die Beschwerdeführerin war daher gut beraten, das Verfahren vor den VwGH zu bringen. Es ist dabei zu erwarten, dass der VwGH seiner bisherigen Rechtsprechung treu bleibt, an die ertragsteuerliche Realisierung von Dividenden auch weiterhin strenge Anforderungen stellt und sich an der zivilrechtlichen Entstehung eines Anspruchs orientiert. Nur die Orientierung am Zivilrecht kann dem Rechtsanwender nämlich Rechtssicherheit bei der Beurteilung der Realisierung geben und gibt klare Maßstäbe zur Abgrenzung von bloßen Ertragserwartungen vor.⁸¹⁾ Eine Aufweichung der Realisierungsgrundsätze hin zu einer stärkeren wirtschaftlichen Betrachtung wäre zudem mit der strikten VwGH-Rechtsprechung zur phasengleichen Dividendenrealisierung nicht vereinbar. Der VwGH darf dabei keine Scheu zeigen, auch ausländische Rechtssysteme – wie hier das ungarische Gesellschaftsrecht – als relevante Vorfrage zu erachten und in seine Untersuchung miteinzubeziehen.⁸²⁾ Da das Gesellschaftsrecht in jedem Staat unterschiedlich ausgestaltet sein kann und auch innerhalb der EU nicht harmonisiert ist, können die Maßstäbe und Termini des österreichischen Gesellschaftsrechts nämlich nicht einfach pauschal und undifferenziert auf Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften übertragen werden. Prüft man die österreichischen Realisierungsgrundsätze im vorliegenden Fall – in Abkehr von der pauschalen Vorgangsweise des UFS – korrekterweise am ungarischen Gesellschaftsrecht, ist die Richtigkeit der

⁷⁹⁾ Vgl. in diesem Sinne *Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG*⁵, § 53 Rz. 7; eigene Aktien gewähren nach österreichischem Recht keinen Anspruch auf Dividenden; vgl. *Karollus in Jabornegg/Strasser, AktG*⁵, § 65 Rz. 99.

⁸⁰⁾ 55 HUF steuerpflichtig, Differenzbetrag zwischen 57,86 HUF und 55 HUF jedoch aufgrund späterer Realisierung steuerfrei.

⁸¹⁾ Vgl. ähnlich *Mayr, Gewinnrealisierung*, 33 f. und 210.

⁸²⁾ Ob der VwGH das Verfahren mit seinem Erkenntnis endgültig abschließt oder ein weiterer Verfahrensgang auf unterer Ebene notwendig sein wird, kann nicht eindeutig vorhergesehen werden. Der VwGH hätte nach neuer Rechtslage grundsätzlich die Möglichkeit, meritorisch in der Sache selbst zu entscheiden, wenn die Sache als „entscheidungsreif“ betrachtet wird (§ 42 Abs. 1 Z 3 VwGG). Auch in diesem Verfahren gilt jedoch grundsätzlich ein Neuerungsverbot. Daher wäre auch denkbar, dass der VwGH den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgrund nicht ausreichender Sachverhaltsermittlung der Behörde aufhebt (§ 42 Abs. 1 Z 3 VwGG); dies, wenn man die Untersuchung der Rechtsfolgen der Beschlüsse der Gesellschafter und des Vorstands nach ungarischem Recht als reine Sachverhaltsfrage beurteilt). Ebenso kann der VwGH, wenn seiner Ansicht nach die Sachverhaltsermittlung hinreichend erfolgt ist, den Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufheben oder den Bescheid inhaltlich bestätigen und die Beschwerde als unbegründet abweisen. Im vorliegenden Fall könnte es sich insbesondere um einen sekundären Verfahrensmangel (der zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit nach § 42 Abs. 1 Z 1 VwGG zählt) handeln, da die Behörde Ermittlungen zu einem bestimmten Beweisthema (hier Rechtsfolgen der Beschlüsse nach ausländischem Gesellschaftsrecht) unterlassen hat, weil sie dieses Beweisthema fälschlicherweise als nicht relevant angesehen hat (vgl. dazu *Twardosz, Die VwGH-Beschwerde nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012* [2012] 48).

UFS-Entscheidung zweifelhaft. Nach Maßgabe des ungarischen Gesellschaftsrechts und der konkreten Ausgestaltung im Gesellschaftsvertrag verfügte der Gesellschafter nämlich vor EU-Beitritt noch über keine einklagbare Forderung auf Ausschüttung der Dividende und hätte auf den hierfür notwendigen zusätzlichen Beschluss des Vorstands im Klagsweg auch nicht direkt hinwirken können, weil selbst das ungarische Gericht einen solchen Vorstandsbeschluss durch ein Urteil nicht ersetzen kann. Entsprechend den österreichischen Realisierungsgrundsätzen ist eine Realisierung daher erst nach dem EU-Beitritt erfolgt, weil ohne den erforderlichen Vorstandsbeschluss kein Anspruch gegenüber der ungarischen Gesellschaft besteht. Eine reine Anwartschaft auf eine Gewinnausschüttung ist aber für eine Realisierung nicht ausreichend. Die Ausschüttung ist damit aufgrund der Anwendbarkeit des § 10 KStG für EU-Portfoliodividenden steuerfrei zu stellen.

Glossar Internationales Steuerrecht

Tax Information Exchange Agreements (TIEA)

Wichtige Begriffe im kurzen Überblick

VON MAG. VALENTIN LOIDL, DR. HARALD MOSHAMMER UND MAG. FLORIAN ROSENBERGER*)

Art. 26 OECD-MA zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom Einkommen und Vermögen (OECD-MA) ermöglicht dem Grunde nach einen umfassenden Informationsaustausch innerhalb des eigenen DBA-Netzwerks. Bis vor einigen Jahren bestand jedoch keine Möglichkeit, einen Auskunftsverkehr mit Staaten¹⁾ durchzuführen, die nicht vom eigenen Abkommensnetzwerk erfasst waren.²⁾ Als unmöglich stellte sich dabei insb. der Informationsaustausch mit (zumeist nicht vom DBA-Netzwerk erfassten) Steueroasen dar.³⁾ Da der Druck auf die Steueroasen, insb. in der letzten Dekade, stetig gewachsen ist, wurde von Seiten der OECD im Jahr 2002 ein Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* – kurz: TIEA) geschaffen.⁴⁾ Dieser einheitliche rechtliche Rahmen soll den Auskunftsverkehr mit jenen Staaten ermöglichen, die nicht erwägen, DBA abzuschließen.⁵⁾ Österreich konnte bisher mit Andorra, Gibraltar, Jersey, Monaco und St. Vincent & den Grenadinen solche TIEA abschließen.⁶⁾

*) Mag. Valentin Loidl ist Steuerberater-Berufsanwarter bei einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz. Univ.-Ass. Dr. Harald Moshhammer, P LL.M. (JKU), LL.M. (WU), forscht und lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Mag. Florian Rosenberger ist Steuerberater und Tax-Partner bei einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz.

¹⁾ Zumindest außerhalb der Europäischen Union.

²⁾ Vgl. *Engelschalk* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar⁵ (2008) Art. 26 Rz. 6.

³⁾ Nach Ansicht der OECD wird eine Steueroase dadurch definiert, dass Einkommen (nahezu) keiner Effektivbesteuerung unterliegen und jene Staaten dazu entweder den Informationsaustausch verweigern bzw. nur mangelhafte Transparenzanforderungen vorsehen oder Basis- bzw. Briefkastengesellschaften zulassen; siehe *Korts/Korts*, Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslands-sachverhalten, IStR 2006, 869 (876); *OECD*, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998) 26; *Ruchelman/Shapiro*, Exchange of Information, Intertax 2002, 408 (409).

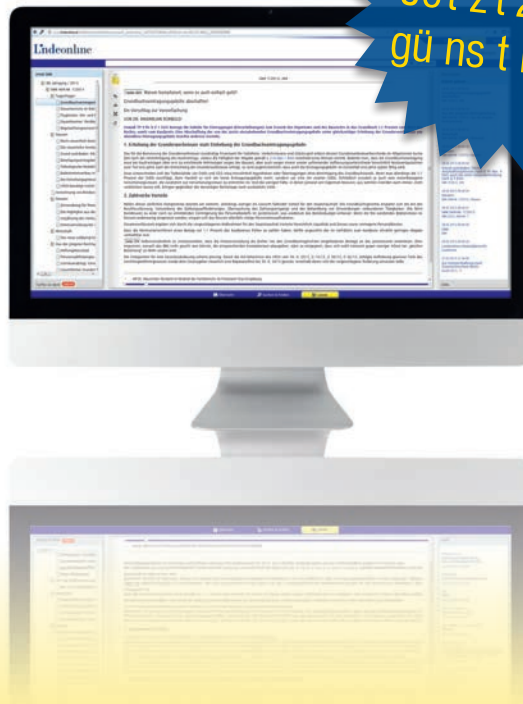
⁴⁾ Die Erstellung dieses Musterabkommens ist das Ergebnis der OECD-Initiative „Harmful Taxation Project“; siehe dazu *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3 (9).

⁵⁾ Siehe dazu *Korts/Korts*, IStR 2006, 876; *Günther/Kerschner*, Amtshilfe in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 26 und 27 OECD-MA) in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013), 367 (380) m. w. N.

⁶⁾ Vgl. zu Andorra BGBl. III Nr. 129/2010 mit Anwendbarkeit ab 1. 1. 2011; zu Gibraltar BGBl. III Nr. 35/2010 mit Anwendbarkeit ab 1. 1. 2011; zu Jersey BGBl. III Nr. 107/2013 mit Anwendbarkeit ab 1. 1. 2014; zu Monaco BGBl. III Nr. 54/2010 mit Anwendbarkeit ab 1. 1. 2011; zu St. Vincent & den Grenadinen BGBl. III Nr. 158/2011 mit Anwendbarkeit ab 1. 1. 2012.

SWK-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**
und **app** zum Heftdownload



Aktion
Jetzt **20%**
günstiger!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabonnement 2014 inkl. Online Zugang und App
(89. Jahrgang 2014, Heft 1-36)

EUR 244,-
Statt EUR 305,-

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 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