



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 11. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 7. Dezember 2007 über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003, 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 des Finanzamtes X vom 7. Dezember 2007

A) entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

- 2.) Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

B) festgestellt:

Bescheid: Die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO gilt seit dem Ablauf des 31. März 2008 gemäß § 275 BAO in der zu jenem Zeitpunkt geltenden Fassung als zurückgenommen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) ist nach österreichischem Recht gegründet und hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Österreich. Bilanzstichtage der Bw waren – soweit für die Körperschaftsteuerveranlagungen der Jahre 2003 bis 2005 von Belang – der 31. März 2003, der 31. März 2004, der 31. Dezember 2004 und der 31. Dezember 2005. Die Umstellung des Bilanzstichtages (vgl auch Zustimmungsbefehl des Finanzamtes vom 24. November 2004 in KSt-Akt, Dauerbelege) hat zur Folge, dass in die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2004 das Wirtschaftsjahr 1. April 2003 bis 31. März 2004 und das (Rumpf)Wirtschaftsjahr 1. April 2004 bis 31. Dezember 2004 einbezogen werden.

Die Bw ist – wie auch aus dem Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe, welcher aber erst ab 2006 (somit erst nach dem Berufszeitraum) relevant ist – über eine österreichische Tochtergesellschaft an der slowakischen Gesellschaft A.s.r.o. beteiligt.

Das Finanzamt veranlagte die Bw erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für die Streitjahre

- mit Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 24. November 2004 (KSt-Akt BI 3f/2003),
- mit Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21. November 2005 (KSt-Akt BI 2f/2004),
- mit Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 15. Jänner 2007 (KSt-Akt BI 9f/2005),

wobei jeweils mehr als die Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt wurde. Für die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2003 ist zumindest theoretisch von Belang, dass mit Schreiben vom 30. November 2004 Berufung gegen den zuvor angeführten Körperschaftsteuerbescheid 2003 erhoben wurde hinsichtlich Valorisierung der Angemessenheitsgrenze bei PKW im Sinne der Entscheidung des UFS Salzburg vom 18. Mai 2004. Das Finanzamt X setzte die Entscheidung über diese Berufung gemäß § 281 Abs 1 BAO aus. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2004/15/0101 in jener Angelegenheit entschieden und die Valorisierung der 467.000 öS verworfen hatte, erließ das Finanzamt X eine abweisende, mit 1. Juli 2005 datierte Berufungsvorentscheidung.

Ab Juli 2007 wurde im Auftrag des Finanzamtes X bei der Bw eine Betriebsprüfung durchgeführt, worüber der Prüfer einen mit 3. Dezember 2007 datierten Bericht verfasste, in welchem auch auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. November 2007 verwiesen wurde.

Der Betriebsprüfer ermittelte folgende außerbilanzielle Hinzurechnungen beim Einkommen der Streitjahre hinsichtlich der sogenannten Luxustangente bei den betrieblichen PKW:

	2003	2004	2005
betreffend Zubehör	416,00 €	2.206,48 €	2.984,20 €

betreffend Gebrauchtwagen		1.810,81 €	671,57 €
betreffend Reparatur			2.057,00 €
Summen	416,00 €	4.017,29 €	5.712,77 €

Weiters ermittelte der Prüfer folgende reduzierte Anrechnungen der in den Steuererklärungen geltend gemachten und in den zunächst ergangenen, erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheiden angerechneten slowakischen Abzugssteuer:

	2003	2004	2005
erklärungskonforme Beträge	6.485,89 €	14.595,20 €	6.269,87 €
reduzierte Beträge	1.491,58 €	0,00 €	3.136,31 €
(Differenzbeträge)	4.994,31 €	14.595,20 €	3.133,56 €

Dies begründete der Betriebsprüfer damit, dass die der slowakischen Abzugssteuer zugrundeliegende Vermietung von sieben WirtschaftsgüterB und vier WirtschaftsgüterC durch die Bw an die A_s.r.o.. bei der Bw zu Einkünften (=Mieteinnahmen – AfA – Zinsen, Bankspesen) von 4.387,01 € im Jahr 2003, von -5.225,42 € im Jahr 2004 und von 12.545,23 € im Jahr 2005 geführt hätte. 34% von 4.387,01 € = 1.491,58 € stellten den anrechenbaren Betrag für 2003 dar. 25% von 12.545,23 € stellten den anrechenbaren Betrag für 2005 dar.

Die Bw hatte 2001 bei Lieferant, die sieben WirtschaftsgüterB und die vier wirtschaftsgüterC gekauft. Die Bw vermietete diese an die A.s.r.o.. Am 29. Dezember 2005 verkaufte die Bw fünf der WirtschaftsgüterB mit einem Veräußerungsgewinn von insgesamt 87.793 € zurück an ihren Lieferanten.

Die A_s.r.o. führte von der an die Bw bezahlten Miete eine 5%ige Abzugssteuer an die slowakische Finanzverwaltung ab; dem Prüfer wurden diesbezügliche Bestätigungen vorgelegt.

Laut Ausführungen des Betriebsprüfers sei bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf Grund von DBA darauf zu achten, dass die ausländische Steuer nicht jenen österreichischen Steuerbetrag übersteige, der auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle. Denn durch die Steueranrechnung solle lediglich die sonst eintretende Doppelbesteuerung beseitigt, aber kein darüber hinausgehender Vorteil verschafft werden. Daher seien die in den Gesamteinkünften der Bw enthaltenen slowakischen Mieteinnahmen um alle damit in erkennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen (AfA, Zinsen, Bankspesen) zu kürzen. Der in Österreich von der Bw bereits mit ihrem Lieferanten vereinbarte Rückverkauf der WirtschaftsgüterB stelle ein vom Mietvertrag losgelöstes inländisches Verkaufsgeschäft dar und sei daher bei der Ermittlung der slowakischen Einkünfte nicht einzubeziehen.

Das Finanzamt erließ mit 7. Dezember 2007 datierte

- Bescheide zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 (KSt-Akt BI 12/2003), 2004 (KSt-Akt BI 4/2004) und 2005 (KSt-Akt BI 14/2005), die jeweils begründet waren mit: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“*;
- sowie Körperschaftsteuerbescheide 2003 (KSt-Akt BI 13f/2003), 2004 (KSt-Akt BI 5f/2004) und 2005 (KSt-Akt BI 15f/2005), mit denen die o.a. Feststellungen des Betriebsprüfers umgesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2008 (ebenso Postaufgabetag) wurde Berufung u.a. gegen diese sechs am 11. Dezember 2007 zugestellten Bescheide erhoben und die Nichtanerkennung von ausländischen Quellensteuerbeträgen iHv 4.994,31 € für 2003, iHv 14.595,20 € für 2004 und iHv 3.133,08 € für 2005 angefochten; weiters wurde die Nachreichung einer Begründung zur Berufung angekündigt (KSt-Akt BI 17f/2005).

Das Finanzamt erließ hierzu einen Bescheid (Mängelbehebungsauftrag), wonach die Begründung bis 22. Februar 2008 nachzureichen sei, ansonsten die Eingabe als zurückgenommen gelte (KSt-Akt BI 20/2005).

Einem Ansuchen auf Fristverlängerung gab das Finanzamt mit Bescheid vom 27. Februar 2008 statt und verlängerte die Frist bis 31. März 2008 (KSt-Akt BI 22/2005).

Mit Schreiben vom 31. März 2008 (KSt-Akt BI 23ff/2005) wurde von der steuerlichen Vertretung der Bw begründend ausgeführt, dass die Bw in Österreich WirtschaftsgüterB kaufe, die Finanzierung dieser Ankäufe übernehme und diese WirtschaftsgüterB an die A_s.r.o. vermiete. Da mit dem Lieferanten der WirtschaftsgüterB umfangreiche Einkaufs- und Rücknahmekonditionen vereinbart worden seien, gebe es für jeden dieser WirtschaftsgüterB einen im vorhinein vereinbarten Rücknahmepreis und –zeitpunkt. Das an die A_s.r.o. verrechnete Mietentgelt werde unter Einbeziehung des mit dem Lieferanten vereinbarten Rücknahmepreises ermittelt, da es sich um ein einheitliches Geschäft handle.

Entsprechend der slowakischen Rechtslage werde vom Mietentgelt seitens der A_s.r.o. 5% Abzugsteuer einbehalten und an die slowakische Finanzbehörde abgeführt, was auch durch Bescheide belegt werden könne. (Anm: Die Erfüllung dieser Anrechnungsvoraussetzung ist nach Ansicht der Berufungsbehörde unstrittig, wie aus der Schlussbesprechungsniederschrift hervorgeht.)

Die Berufung richte sich gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003 bis 2005 sowie gegen die geänderten Körperschaftsteuerbescheide im o.a. Ausmaß.

Zur Verfahrenswiederaufnahme wurde begründend ausgeführt, dass die Formulierung des § 303 Abs 4 BAO zum Ausdruck bringe, dass eine Wiederaufnahme unter gewissen Umständen zulässig, aber nicht zwingend sei. Vielmehr liege es im Ermessen der Behörde, ob das Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werde. Laut VwGH sei die Ermessensübung adäquat zu begründen. Bei einer sich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkenden Wiederaufnahme sei in der Begründung der positiven Ermessensübung darzulegen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang eingeräumt werde. Eine solche Begründung der Ermessensübung fehle in den vorliegenden Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens „für die Jahre 2003 bis 2004.“ Daher sei die Wiederaufnahme dieser Verfahren mit Verfahrensmängeln behaftet und aus diesem Grunde seien die Wiederaufnahmebescheide unwirksam.

Zur Anfechtung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 wurde begründend ausgeführt, wobei – wenn keine Jahreszahl angegeben sei – die Argumente für alle drei Veranlagungszeiträume gälten:

- Die Außenprüfung sei bei Ermittlung der maximal anrechenbaren ausländischen Abzugsteuer davon ausgegangen, dass die Ermittlung der relevanten Einkünfte nach der Regelung der Einkunftsarten des § 2 EStG zu erfolgen hätte. Im vorliegenden Fall würden Einkünfte aus Vermietung ermittelt. Diesen Einkünften würde sodann eine fiktive Körperschaftsteuerbelastung zugeordnet und jener die ausländische Abzugsteuer gegenübergestellt und damit der Anrechnungshöchstbetrag ermittelt.
Dem sei § 7 Abs 3 KStG entgegenzuhalten, wonach eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung keine Einkünfte aus Vermietung habe, sondern diese Einkünfte im Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgingen.
Das DBA spreche immer nur von „Einkünften einer Person“, wobei keine Sonderregelung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung getroffen werde. Somit gälten für die Anwendung des DBA die innerstaatlichen Regelungen. Es sei also nicht zulässig, die Einkünfte einer GmbH in ihre Bestandteile zu zerlegen und sodann fiktive Steuerbelastungen zuzuordnen. Somit sei auch die von der Außenprüfung vertretene Rechtsansicht, wonach die Abzugsteuer nur begrenzt anrechenbar sei, nicht zulässig.
Ein weiteres Argument gegen die Aufteilung der Einkünfte einer GmbH sei, dass in der Verlustsituation einer GmbH keinesfalls eine Anrechnung von ausländischen Abzugsteuern vorgenommen werde. Auf eine solche Situation übertragen, würde die Rechtsansicht der Außenprüfung bedeuten, dass eine Disaggregation des Einkommens

der GmbH auf Einkunftsartenebene stattfände und bei positiven Teileinkünften eine Anrechnung ausländischer Abzugsteuern vorgenommen würde.

- Auch unter Annahme der Zulässigkeit einer Disaggregation der Einkünfte einer GmbH bestünden Widersprüche. Die Außenprüfung klassifiziere die infrage stehenden Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung im Sinne des EStG. Trotzdem werde dann in weiterer Folge die Ermittlung der Einkünfte nicht konsequent durchgezogen. Zwar würden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung den Vermietungserlösen Kosten wie Finanzierungszinsen, AfA und Bankspesen zugerechnet, die Veräußerungserlöse der vermieteten WirtschaftsgüterB, die ebenfalls in den Prüfungszeitraum fielen, blieben jedoch außer Ansatz. Dass es sich dabei um innerösterreichische Erlöse handle, könne nicht gefolgt werden, weil die Einkünfte aus Vermietung prinzipiell nicht unterschieden, ob die Erlöse in Österreich oder im Ausland erzielt würden. Es werde also hier von der Außenprüfung neben der Einkunftsart „aus Vermietung“ eine weitere neue Einkunftsart kreiert, die keinerlei gesetzliche Deckung finde. Wenn also – was bestritten werde – angenommen würde, dass die GmbH tatsächlich Einkünfte aus Vermietung hätte, dann müssten auch alle mit der Vermietung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Erlöse, sohin auch die Verkaufserlöse der WirtschaftsgüterB, in die Berechnung der Einkünfte einbezogen werden.

Ebenfalls nicht stichhaltig sei das Argument der Zurechnung der Finanzierungszinsen: Im vorliegenden Falle gebe es Finanzierungsvereinbarungen für die einzelnen WirtschaftsgüterB und es sei daher eine unmittelbare Kausalität der Kostenverursachung gegeben. Daraus leite die Außenprüfung die Zurechnung zu den Einkünften aus Vermietung ab. Auf die Frage, ob denn auch die Zinsen eines ungewidmeten Betriebsmittelkredites aliquot zugerechnet würden, habe man die Antwort bekommen, dass dies nicht gemacht würde. Darin liege eine krasse steuerliche Ungleichbehandlung von wirtschaftlich gleichen Sachverhalten. Aus diesem Grund dürften auch die vorliegenden Finanzierungskosten den Vermietungserlösen nicht zugerechnet werden und somit keinen Eingang in die Ermittlung der Einkünfte finden.

Darüber hinaus sei die Ermittlung der AfA bei den Einkünften aus Vermietung unschlüssig, weil diese einer Wirtschaftsjahrregelung gemäß § 2 Abs 5 EStG 1988 nicht zugänglich seien. Infolge der Umstellung des Wirtschaftsjahres bei der Bw auf das Kalenderjahr sei im Veranlagungszeitraum 2004 eine AfA betreffend April 2003 bis März 2004 und April 2004 bis Dezember 2004 den Einkünften zugerechnet worden, sodass der Veranlagungszeitraum mit einer AfA von 2 Jahren belastet sei. Wenn es hingegen nach den für die Einkünfte aus Vermietung anzuwendenden Vorschriften gehe, sei immer nur die AfA eines Kalenderjahres zuzurechnen. Diese Umrechnung sei zu Lasten der Bw nicht vorgenommen worden, sodass die Einkünfte aus Vermietung des Jahres 2004 zu niedrig angesetzt worden seien und dementsprechend eine Verkürzung der möglichen

Anrechnung stattgefunden habe. Es sei also mehr als unschlüssig, wenn einerseits von Einkünften aus Vermietung ausgegangen werde, andererseits aber Gewinnermittlungsvorschriften angewendet würden, die *expressis legis* nicht anwendbar seien.

Daher werde der Antrag gestellt, die Nichtanerkennung der ausländischen Abzugsteuern im o.a. Ausmaß aufzuheben und die Anrechnung dieser Abzugsteuern anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Zur Erfüllung der Berufungsbestandteile gemäß § 250 Abs 1 BAO:

§ 250 Abs 1 BAO bestimmt: „*Die Berufung muß enthalten:*

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.“*

Die sechs Bescheide (drei über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003, 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie die drei Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005, alle vom 7. Dezember 2007), über deren Anfechtung mit der vorliegenden Berufungsentscheidung entschieden wird, wurden in der Berufungsschrift vom 11. Jänner 2008 deutlich bezeichnet, sodass lit a des § 250 Abs 1 BAO jedenfalls erfüllt ist.

Soweit sich die Berufung gegen die drei Wiederaufnahmebescheide richtet, sind lit b und c des § 250 Abs 1 BAO inhaltsleer (und daher automatisch erfüllt), weil die Anfechtung nicht mehrere Berufungspunkte umfassen, sondern nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken kann (*Ritz*, BAO³, § 250 Tz 10). Soweit sich die Berufung gegen die drei Körperschaftsteuerbescheide richtet, war § 250 Abs 1 lit b BAO bereits durch den Inhalt der ursprünglichen Berufungsschrift erfüllt, und ist lit c dieser Bestimmung jedenfalls durch den Inhalt des Ergänzungsschreibens vom 31. März 2008 erfüllt.

Hinsichtlich aller sechs angefochtenen Bescheide war § 250 Abs 1 lit d BAO durch den Inhalt der ursprünglichen Berufungsschrift nicht erfüllt. Die Erlassung des Mängelbehebungsauftrages vom 21. Jänner 2008, der sich (nur) auf die *Begründung*, worunter hier (nur) die lit d des § 250 Abs 1 BAO zu verstehen ist, bezog, war daher geboten. Die verlängerte Frist zur Mängelbehebung bis 31. März 2008 war ausreichend.

Mit dem Ergänzungsschreiben vom 31. März 2008 wurde eine Begründung eingereicht, die jedoch hinsichtlich der Wiederaufnahme auf die Bescheide für die Jahre 2003 bis 2004 eingeschränkt ist. § 250 Abs 1 lit d BAO wurde daher innerhalb der verlängerten Mängel-

behebungsfrist nur insoweit erfüllt, als sich die Berufung gegen die (zwei) Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie gegen die (drei) Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 richtet. Nicht erfüllt wurde hingegen § 250 Abs 1 lit d BAO und damit der Mängelbehebungsauftrag, soweit sich die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2005 richtet, weshalb diesbezüglich mit Ablauf der Frist (31. März 2008, 24:00 Uhr) die Rechtsfolge des § 275 BAO in der zu jenem Zeitpunkt anzuwendenden Fassung (vor BGBl I 20/2009) – d.h die Geltung als zurückgenommen – eingetreten ist. Dies wird mit dem Spruchpunkt B der vorliegenden Entscheidung gemäß § 92 BAO festgestellt (vgl auch *Ritz*, BAO³, § 275 Tz 16). Die Umstellung des Mängelbehebungsverfahrens durch BGBl I 20/2009 (§ 85 Abs 2 statt § 275 BAO) wäre erst ab 26. März 2009 maßgebend gewesen.

II.) Zu den Verfahrenswiederaufnahmen gemäß § 303 Abs 4 BAO:

§ 303 Abs 4 BAO lautet: *„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf welche auch in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden verwiesen wird, sind Tatsachen zu entnehmen, die der Betriebsprüfer während der Prüfung festgestellt hat, und zwar einerseits hinsichtlich diverser Personenkraftwagen und andererseits hinsichtlich der Vermietung von WirtschaftsgüterB und WirtschaftsgüterC an die A_s.r.o.. Gegen das Neuhervorkommen dieser Tatsachen, welche von ihrer rechtlichen Würdigung zu unterscheiden sind, wird nichts vorgebracht. Die Berufungsbehörde hegt auch keinen Zweifel daran, dass diese Tatsachen neu hervorgekommen sind, denn zunächst wurden das Körperschaftsteuerverfahren 2003 mit der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2005 abgeschlossen und das Körperschaftsteuerverfahren 2004 mit dem (Erst)Bescheid vom 21. November 2005 abgeschlossen, sodass auch in chronologischer Abfolge im Rahmen der erst danach (Juli 2007) begonnenen Außenprüfung Tatsachen für das Finanzamt neu hervorkommen konnten.

Weiters enthalten die Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie der Prüfungsbericht die steuerlichen (betragsmäßigen, rechtlichen) Konsequenzen, die der Betriebsprüfer nach seiner Rechtsauffassung, welche sich auch das Finanzamt zu eigen gemacht hat, aus den Tatsachen gezogen hat. Gegen diese rechtliche Würdigung hinsichtlich der Vermietung von WirtschaftsgüterB und WirtschaftsgüterC an die A_s.r.o. wendet sich die Bw in ihrer Berufungsbegründung gegen die Körperschaftsteuer(sach)bescheide. Dieses Thema kann

nach Ansicht der Berufungsbehörde aber auch Wirkungen für die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahmen haben: Nach der Rechtsauffassung der Bw wären die neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich der Vermietung von WirtschaftsgüterB und WirtschaftsgüterC an die A_s.r.o. nicht geeignet, im Spruch andere Körperschaftsteuerbescheide herbeizuführen.

Wie unter Punkt III der Begründung ausgeführt werden wird, folgt die Berufungsbehörde hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 der erstinstanzlichen rechtlichen Würdigung dahingehend, dass die dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2003 zugrundeliegende Kürzung der Anrechnung und die dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2004 zugrundeliegende Nichtanrechnung der slowakischen Abzugsteuerbeträge bestätigt werden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind die neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich der Vermietung von WirtschaftsgüterB und WirtschaftsgüterC daher geeignet, im Spruch andere Körperschaftsteuerbescheide als jene vom 24. November 2004 (= bestätigt mit BVE vom 1. Juli 2005) bzw vom 21. November 2005 herbeizuführen, und stellen somit taugliche Wiederaufnahmsgründe hinsichtlich der Körperschaftsteuerverfahren 2003 und 2004 dar.

Gegen die Eignung der Prüferfeststellungen hinsichtlich Personenkraftwagen iZm der sogenannten Luxustangente als taugliche Wiederaufnahmsgründe wird nichts vorgebracht. Nach Ansicht der Berufungsbehörde deutet auch nichts darauf hin, dass sie ungeeignet wären, im Spruch andere Körperschaftsteuerbescheide herbeizuführen.

Da mit Spruchpunkt B (vgl auch Punkt I der Begründung) das Berufungsverfahren hinsichtlich der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2005 bereits abgeschlossen ist, verbleibt für die meritorische Entscheidung unter Spruchpunkt A/1 nur die Beurteilung der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003 und 2004:

Weil – wie bereits ausgeführt – taugliche Wiederaufnahmsgründe vorliegen, sind die Grundvoraussetzungen für diese Wiederaufnahmen gemäß § 303 Abs 4 BAO erfüllt.

Wie die Bw gegen die Wiederaufnahmebescheide richtigerweise vorbringt, stellt die Verfügung der amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme eine Ermessensentscheidung dar, die adäquat zu begründen ist.

Die formelhafte Wendung am Ende des Betriebsprüfungsberichtes stellt keine ausreichende Begründung dar.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO ist im Rahmen einer meritorischen Entscheidung die Berufungsbehörde berechtigt, auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen. Deshalb wird die Ermessensübung gemäß § 20 BAO und Art 130 Abs 2 B-VG (vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, § 303 BAO E209) von der Berufungsbehörde folgendermaßen nachgeholt:

Sinn der amtswegigen Wiederaufnahme ist die Erlassung rechtsrichtiger Sachbescheide. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, zu verstehen (*Ritz*, BAO³, § 20 Tz 7). Dies spricht für die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme.

Die Auswirkungen der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2003 und 2004 betragen – wie auch auf den angefochtenen Körperschaftsteuer(sach)bescheiden als Nachforderung an Körperschaftsteuer ausgerechnet worden ist: 5.135,75 € für 2003 und 15.961,08 € für 2004. Dies stellt keine geringfügige Auswirkung dar, sodass keine Unzweckmäßigkeit der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme aus Gründen der Verwaltungsökonomie vorliegt.

Zur Billigkeit, worunter die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Bw zu verstehen ist (*Ritz*, BAO³, § 20 Tz 7): Der Großteil der Auswirkungen der Wiederaufnahme ist auf die Nichtanrechnung von slowakischer Abzugsteuer in den Jahren 2003 und 2004 zurückzuführen. Diese Nichtanrechnung in den Jahren 2003 und 2004 bewirkt eine Doppelbesteuerung. Dies ist unbillig für die Bw. Die Unbilligkeit wird dadurch etwas gemildert, dass die Bw infolge der Umstellung des Bilanzstichtages im Jahr 2004 die AfA beschleunigen konnte, was hinsichtlich der Körperschaftsteuerbelastung sowohl eine Gewinnverlagerung in spätere Veranlagungszeiträume als auch die dauernde Nichtanrechnung der slowakischen Abzugssteuer bedeutete.

Die Unbilligkeit für die Bw ist die Folge des im Verhältnis zur Slowakischen Republik anzuwendenden, ehemals mit der CSSR abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, welches in Art 12 – entsprechend den DBA-Musterabkommen 1963 und 1977 – durch eine Definition von „Lizenzgebühren“, welche auch „Vergütungen ... für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung gewerblicher ... Ausrüstungen“ erfasst und dem Quellenstaat eine Besteuerung mit 5% vom Bruttobetrag erlaubt. Damit kann es bei der grenzüberschreitenden Vermietung bzw Verleasung von beweglichen Wirtschaftsgütern zu Doppelbesteuerungen kommen, die vom DBA nicht ausgeschlossen werden (vgl *Djanani*, Internationales Steuerrecht², 202).

Im Jahr 1992 wurden Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen aus dem Anwendungsbereich des Art 12 des DBA-Musterabkommen herausgenommen (vgl *Djanani*, aaO; vgl auch Musterabkommen 2000). Die Änderung des Musterabkommens hat freilich keine direkte Auswirkung auf die einzelnen, zwischen souveränen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

Da nach herrschender Meinung (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, § 303 BAO Anm 35; *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 8; *Stoll*, BAO, 2938f) dem Sinn des Gesetzes, dem Zweck der Norm (hier: des § 303 Abs 4 BAO), d.h. der Rechtsrichtigkeit, der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft der vorherigen Bescheide) zu geben ist, erfolgt hier die Ermessensübung dahingehend, dass der Zweckmäßigkeit und damit der Verfügung der Wiederaufnahme der Vorrang gegenüber den Überlegungen zur (Un)Billigkeit eingeräumt wird.

Die vom Finanzamt verfügten Verfahrenswiederaufnahmen sind daher zu bestätigen und die Berufung ist, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend 2003 und 2004 richtet, als unbegründet abzuweisen. Der von der Bw vorgebrachte Begründungsmangel, der einen Verfahrensmangel darstellte, ist durch die vorstehende Begründung der Ermessensübung durch die Berufungsbehörde saniert worden. Entgegen dem Vorbringen der Bw, führen derartige Verfahrensmängel auch nicht zur Unwirksamkeit von Bescheiden.

III.) Zu den Körperschaftsteuerveranlagungen 2003, 2004 und 2005:

Entgegen dem Zitat von Art 22 Abs 1 lit b des DBA mit Tschechien in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist nach Ansicht der Berufungsbehörde auf die vorliegenden Streitjahre das modifizierte DBA CSSR anzuwenden, welches allerdings in Art 23 Abs 2 lit b eine ähnliche Regelung enthält.

Das DBA CSSR (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen), BGBl 34/1979, wurde durch den Notenwechsel zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge, BGBl 1046/1994, „[i]n *Anbetracht dessen, daß die slowakische Republik nunmehr ein unabhängiger und souveräner Staat ist,*“ im Verhältnis zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik in Kraft gesetzt, „wobei die Bezeichnungen ‘Slowakische Republik’ bzw ‘slowakisch’ an die Stelle der Bezeichnungen ‘Tschechoslowakische Republik’, ‘Tschechoslowakische Sozialistische Republik’, ‘ČSSR’, ‘Tschechische und Slowakische Föderative Republik’ oder ‘ČSFR’ bzw ‘tschechoslowakisch’“ getreten sind.

Hingegen ist das DBA Tschechien (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ...), BGBl III 39/2007, eben nicht mit der Slowakischen Republik abgeschlossen worden und kann schon deshalb – abgesehen vom Inkrafttreten nach dem Berufungszeitraum – auf den vorliegenden Fall nicht angewendet werden.

Zur Aufteilung der Besteuerungsrechte für den vorliegenden Fall, in welchem die Mietzahlungen aus der Slowakei stammen, wogegen die Bw in Österreich ansässig ist, bestimmt das anzuwendende DBA CSSR:

*„Artikel 12
Lizenzgebühren*

(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Die im Absatz 3 lit. a angeführten Lizenzgebühren dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Lizenzgebühren nicht übersteigen.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck 'Lizenzgebühren' bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung

a) von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen,

b) von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme,
gezahlt werden.

... "

(Auch Art 12 Abs 3 lit a DBA Tschechien umfasst gewerbliche Ausrüstungen.)

Der sogenannte Methodenartikel des modifizierten DBA CSSR bestimmt bezug habend:

*„Artikel 23
Vermeidung der Doppelbesteuerung*

(1)

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a)

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 oder 12 in der ~~Tschechoslowakischen Sozialistischen~~ Slowakischen Republik besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu

erhebende Steuer den Betrag an, der der in der ~~Tschechoslowakischen Sozialistischen~~ Slowakischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus der ~~Tschechoslowakischen Sozialistischen~~ Slowakischen Republik bezogen werden."

Für die Anwendung dieser Bestimmungen des DBA ist die innerstaatliche Einreihung von Einkünften unter eine bestimmte Einkunftsart nicht zu ändern.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat der Betriebsprüfer mit seinen Ausführungen auch nicht auf die Einkunftsart gemäß § 2 Abs 3 Z 6 bzw § 28 EStG 1988, die *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*, Bezug genommen. Da die Einkunftsart *Vermietung und Verpachtung* die Vermietung oder Verpachtung beweglicher materieller Wirtschaftsgüter nur im Rahmen von Sachinbegriffen (zB Warenlager, Bibliothek, Wohnungseinrichtung), insb die Betriebsverpachtung erfasst (vgl *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm 16 f zu § 28 EStG), wäre dies für die hier vermieteten bzw verleasteen Wirtschaftsgüter auch aus diesem Grund unpassend. Vielmehr hat der Betriebsprüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung deutlich gemacht, dass er sich mangels schriftlichen Vertrages nicht festlege, ob Miete oder Leasing vorliege *[„... vermietete (bzw. verleaste, es gibt keinen schriftlichen Vertrag) ...“]*. (Nach Ansicht der Berufungsbehörde wäre eine derartige Unterscheidung für die Lösung der Streitfrage unerheblich.)

In der Folge verwendete der Prüfer den Ausdruck „*Mieteinnahmen*“.

Der zweite Satz von Art 23 Abs 2 lit b DBA CSSR erfordert es, die Einkünfte, die aus der Slowakischen Republik bezogen werden, zu ermitteln. Diese Einkünfte sind ein Teil der Gesamteinkünfte der Bw, welche gemäß § 7 Abs 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Die Ermittlung desjenigen Teiles der Gesamteinkünfte der Bw, die die Bw iSd DBA aus der Slowakei bezogen hat, stellt keine Umqualifizierung der Einkunftsart dar.

Am Ende der Niederschrift über die Schlussbesprechung ermittelte der Betriebsprüfer die slowakischen Einkünfte der Bw folgendermaßen:

	2003	2004	2005
Mieteinnahmen	138.524,40 €	242.417,70 €	133.263,90 €
AfA	-115.693,60 €	-231.387,20 €	-115.693,60 €
Zinsen, Bankspesen	-18.443,79 €	-16.255,92 €	-5.025,07 €
Einkünfte Slowakei lt. BP	4.387,01 €	-5.225,42 €	12.545,23 €

Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind die Einkünfte der Bw, die sie im Sinne von Art 23 Abs 2 lit b Satz 2 DBA CSSR aus der Slowakei bezogen hat, damit hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2005 noch nicht umfassend genug ermittelt:

Die „Einkünfte“ aus der Slowakei sind nicht identisch mit den Einnahmen, die hier dem

Bruttobetrag der Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 2 DBA CSSR entsprechen.

Vielmehr sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach österreichischem Verständnis, was hier gemäß Art 3 Abs 2 DBA CSSR maßgebend ist, der Saldo aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Bei der Ermittlung eines Teiles der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kann dies nicht anders sein. Daher sind von den Mieteinnahmen die zurechenbaren Betriebsausgaben abzuziehen – insoweit ist dem Betriebsprüfer zuzustimmen –, aber zurechenbar sind auch Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus sogenannten Hilfsgeschäften.

Der Verkauf von Anlagevermögen ist ein Hilfsgeschäft. Im vorliegenden Fall hat die Bw im Jahr 2005 mit dem Verkauf von WirtschaftsgüterB, die sie an die A_s.r.o. vermietet hatte, Hilfsgeschäfte getätigt, die dem hier zu ermittelnden Teil ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Der Saldo der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus diesen Hilfsgeschäften des Jahres 2005 ist der in der Schlussbesprechungs-Niederschrift angegebene Veräußerungsgewinn von 87.793 €. Um diesen Betrag ist der vom Betriebsprüfer für das Jahr 2005 ermittelte Teil der Einkünfte zu erhöhen, um die im Sinne von Art 23 Abs 2 lit b Satz 2 DBA CSSR aus der Slowakei bezogenen Einkünfte zu erhalten: $12.545,23 \text{ €} + 87.793 \text{ €} = 100.338,23 \text{ €}$.

Davon 25% sind 25.084,56 €, was den laut Tarif auf diese – im Sinne von Art 23 Abs 2 lit b Satz 2 DBA CSSR aus der Slowakei bezogenen – Einkünfte entfallenden Teil der Körperschaftsteuer 2005 der Bw darstellt. Bis zu diesem Anrechnungshöchstbetrag ist die slowakische Quellensteuer des Jahres 2005 anrechenbar. Daher ist die gesamte slowakische Quellensteuer der Bw des Jahres 2005 iHv 6.269,87 € auf die Körperschaftsteuer 2005 der Bw anzurechnen. Damit wird dem diesbezüglichen Berufungsantrag der Bw gefolgt.

Für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 hat der Betriebsprüfer die Einkünfte der Bw, die sie im Sinne von Art 23 Abs 2 lit b Satz 2 DBA CSSR aus der Slowakei bezogen hat, umfassend ermittelt. Weitere zurechenbaren Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben sind nicht ersichtlich; die slowakische Abzugsteuer stellt gemäß § 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsausgabe dar.

Den Einwänden seitens der Bw wird entgegengehalten:

- Die Ermittlung der Einkünfte der Bw, die sie im Sinne von Art 23 Abs 2 lit b Satz 2 DBA CSSR aus der Slowakei bezogen hat, also eines Teiles ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb, muss zur Vollziehung in Österreich nach den innerstaatlichen Regeln für Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgen. Dies hat der Betriebsprüfer getan, und dies ist mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 umgesetzt worden. Für die von der Bw angesprochene Anwendung von Regeln für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der AfA bleibt daher kein Raum.

- Auch bei einem ungewidmeten Betriebsmittelkredit(rahmen) hätte jede Erhöhung der Verbindlichkeit eine Ursache: Wäre eine derartige Erhöhung der Verbindlichkeit zur Finanzierung der Anschaffung eines in die Slowakei vermieteten Wirtschaftsgutes getätigt worden, so wären dadurch Schuldzinsen verursacht worden, die bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages zu berücksichtigen gewesen wären.
- Der Argumentation seitens der Bw mit einer – anders als die Bw – in einer Verlustsituation sich befindenden GmbH ist nur insofern zuzustimmen, als bei einer solchen keine Anrechnung von ausländischen Abzugsteuern vorgenommen wird, weil auf die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte keine österreichische Körperschaftsteuer entfällt. Hingegen würde die von der Bw angesprochene Disaggregation von Einkünften auch im Falle von positiven Teileinkünften aus dem Ausland die inländische Körperschaftsteuer nicht erhöhen und es würde weiterhin keine österreichische Körperschaftsteuer auf den aus dem Ausland stammenden Teil der Einkünfte entfallen. Somit wäre nach wie vor keine Anrechnung der ausländischen Abzugsteuern vorzunehmen.

Die dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2003 zugrundeliegende Kürzung der Anrechnung und die dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2004 zugrundeliegende Nichtanrechnung der slowakischen Abzugsteuerbeträge ist daher zu bestätigen, weshalb die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 abzuweisen ist.

Die wegen der Anrechnungshöchstbeträge für 2003 und 2004 nicht angerechnete slowakische Quellensteuer kann nicht in das Jahr 2005 vorgetragen und dann angerechnet werden, denn ein derartiger Anrechnungsvortrag ist im innerstaatlichen Recht und dem DBA nicht normiert worden, wie sich aus der Rechtsprechung zum DBA CSSR (UFS 25.3.2003, RV/0955-W/02; bestätigt durch VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064) ergibt. Für den Zeitraum ab Beitritt der Slowakei zur EU ist noch auf die im zitierten VwGH-Erkenntnis erwähnten, allfälligen gemeinschaftsrechtlichen Gründe zur Anrechnung ausländischer Steuern einzugehen:

Der Tenor des Urteiles des EuGH vom 16.7.2009, in der Rs C-128/08 („Damseaux“), lautet: *„Da das Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand und in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt, steht Art. 56 EG einem bilateralen Steuerabkommen wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, nach dem die Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner gezahlt werden, in beiden Mitgliedstaaten besteuert werden können und das für den*

Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners keine unbedingte Verpflichtung zur Verhinderung der sich daraus ergebenden juristischen Doppelbesteuerung vorsieht."

Dieses Urteil des EuGH wurde zwar von *Beiser* in RdW 2010/Heft 1 kritisiert, wie auch bereits das Urteil des EuGH vom 12.2.2009, in der Rs C-67/08 („Block“) von *Kofler/Metzler* in ÖStZ 2009, Heft 9, kritisiert worden war. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Rsp des EuGH ist aber davon auszugehen, dass das Gemeinschaftsrecht einer Konstellation wie der vorliegenden, in der die innerstaatlichen ertragsteuerlichen Normen zweier Mitgliedstaaten samt dem zwischen diesen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die Doppelbesteuerung nicht vollständig verhindern, nicht entgegensteht (aA *Kühbacher*, ÖStZ 2009, Heft 20).

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. März 2010