



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vertreten durch Y-GmbH, vom 5. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 8. August 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, erklärte für das Jahr 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 47,624.978,00 (€ 3,461.042,13). Weiters beantragte die Bw. die Anrechnung des Betrages von ATS 3,961.178,80 (€ 287.870,09) an im Jahr 2001 entrichteter belgischer Quellensteuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die betreffende belgische Quellensteuer wurde in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung als Quellensteuer auf Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die Unternehmen A.SA und B.SA erläutert. Laut dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 vom 8.8.2002 wurden bei der Ermittlung des

Einkommens verrechenbare Verluste der Vorjahre in Höhe von ATS 35,163.139,00 (€ 2,555.404,97) sowie ein Verlustabzug in Höhe von ATS 9,346.379,00 (€ 679.227,85) berücksichtigt, so dass sich ein Einkommen von ATS 3,115.460,00 (€ 226.409,31) ergab. Von der ermittelten Körperschaftsteuer wurde die anrechenbare Steuer (inländische Kapitalertragsteuer) zum Abzug gebracht. Die belgische Quellensteuer wurde nicht wie beantragt in Höhe von ATS 3,961.178,80 (€ 287.870,09), sondern lediglich in Höhe von ATS 1,059.270,00 (€ 76.980,15) angerechnet, so dass der Betrag von ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94) nicht zur Anrechnung gelangte.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 erhobenen Berufung vom 5.9.2002 brachte die Bw. folgendes vor:

- 1) Auf Grund der nicht amtswegig vorgenommenen Berücksichtigung der vorhandenen Wartetastenverluste gemäß § 10 EStG 1988, die in ausreichender Höhe von insgesamt rund € 5,77 Mio. vor der Verrechnung 2001 vorhanden seien, werde die Verrechnung von Wartetastenverlusten in Höhe von ATS 35,718.733,96 (€ 2,595.781,63) gemäß der beiliegenden Aufstellung beantragt. Weiters werde beantragt, die abzugsfähigen Verlustvorträge in Höhe von ATS 8,929.683,11 (€ 643.945,38) laut Anlage zu berücksichtigen.
- 2) Im Hinblick auf die Tatsache, dass von den Organgesellschaften in Jahren vor Begründung der Organschaft Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von insgesamt ATS 139.635,95 (€ 10.147,74) (laut beiliegender Aufstellung) entrichtet worden seien und diese mit dem Ergebnis des gesamten Organkreises im Jahr 2001 verrechenbar seien, werde die Anrechnung dieses Betrages gemäß § 24 KStG 1988 beantragt.
- 3) Weiters wandte sich die Bw. gegen die nicht vollständig vorgenommene Anrechnung der belgischen Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) in beantragter Höhe von ATS 3,961.178,80 (€ 287.870,09).

Die entsprechenden Zinserträge aus Darlehen an ihre Tochtergesellschaften A.SA und B.SA seien im Jahresabschluss 2001 mit ATS 26,407.859,99 (€ 1,919.134,03) enthalten. Auf Grund von verrechenbaren Wartetastenverlusten aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen sowie aus dem Abzug von Verlustvorträgen seien das zu versteuernde Einkommen und die daraus resultierende Körperschaftsteuer betragsmäßig geringer als der im Jahr 2001 angefallene Betrag für die belgische Kapitalertragsteuer. Eine Anrechnung des die errechnete Körperschaftsteuer übersteigenden Betrages an belgischer Quellensteuer sei somit nicht vorgenommen worden. Es liege eine Doppelbesteuerung vor, da einerseits die vollen Zinserträge in den Einkünften vor Verrechnung mit IFB-Verlusten enthalten seien, und diese somit bei einem Verbrauch der Wartetastenverluste gemäß § 10 EStG 1988 mit 34 % Körperschaftsteuer belastet seien. Andererseits werde die in Belgien entrichtete 15 %ige Kapitalertragsteuer nicht angerechnet und sei auch nicht als Betriebsausgabe absetzbar. Diese

Vorgehensweise bewirke eine Diskriminierung der Kapitalanlage im Ausland gegenüber einer Kapitalanlage in Österreich. Die Bw. habe Zinsen bezogen, die aus Belgien stammten und daher von Art. 11 Abs. 3 des DBA Belgien (BGBl. 415/1973) erfasst seien. Nach Art. 11 Abs. 2 DBA Belgien habe Belgien ein 15 %iges Besteuerungsrecht, das auch ausgeschöpft werde. Gemäß Art. 23 DBA Belgien sei Österreich zur Anrechnung der belgischen Steuer verpflichtet. Im Fall der Bw. sei es aber nicht zur Anrechnung gekommen, da die Behörde davon ausgegangen sei, dass in jenen Fallkonstellationen, in denen in Österreich gar keine Körperschaftsteuer erhoben werde bzw. die Körperschaftsteuerbelastung geringer als die angefallene Quellensteuer sei, auch keine Anrechnung vorzunehmen wäre. Diese Vorgehensweise bewirke im Ergebnis eine krasse Diskriminierung von Kapitalanlagen in Belgien gegenüber Kapitalanlagen im Inland. Bei Zinserträgen aus inländischen Kapitalanlagen hätte die Bw. entweder eine Befreiungserklärung abgeben können oder es wäre die 25%ige Kapitalertragsteuer zwar einbehalten, jedoch im Wege der Veranlagung rückerstattet worden. Somit sei die Diskriminierung offenkundig. Für eine derartige unterschiedliche Behandlung von österreichischen und belgischen Zinsen sei keine Rechtfertigung ersichtlich. Ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht bestehe auch deshalb, weil die Kapitalanlage in Belgien gegenüber der Kapitalanlage in anderen EU-Staaten diskriminiert werde. Nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen werde nämlich im Quellenstaat eine geringere Quellensteuer (10 %, DBA Italien) oder keine Quellensteuer (DBA Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Luxemburg, Niederlande, Schweden) erhoben. Im Ergebnis sei das Gemeinschaftsprinzip der Kapitalverkehrsfreiheit verletzt. Es liege eine Diskriminierung von Bürgern eines EU-Mitgliedstaates im Vergleich zu Bürgern eines anderen EU-Mitgliedstaates vor. Es werde darauf hingewiesen, dass im Schrifttum in konsequenter Weiterentwicklung der bereits ergangenen Entscheidungen des EuGH zunehmend die Auffassung vertreten werde, dass es vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten (im vorliegenden Fall vornehmlich der Kapitalverkehrsfreiheit) geboten sei, nicht nur Inländer mit Ausländern, sondern auch in verschiedenen Staaten ansässige Ausländer miteinander zu vergleichen. Aus diesen Gründen werde beantragt, dass die belgische Quellensteuer laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge bzw. ein Anrechnungsvortrag vorgenommen werde.

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Die Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Februar 2006 aufgefordert, die Entrichtung der belgischen Quellensteuerbeträge des Jahres 2001 durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Dieser Aufforderung wurde von der Bw. mit Anbringen vom 15. November 2006 entsprochen, indem entsprechende Bestätigungen der belgischen Finanzverwaltung (Federale Overheidsdienst Financien, Brüssel) vorgelegt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berücksichtigung von Wartetastenverlusten und Verlustvorträgen:

Zu diesem Berufungspunkt wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 31.3.2009 folgendes bekannt gegeben: Offenbar infolge eines Rechenfehlers sei bei der Erlassung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 ein verrechenbarer Verlust aus Vorjahren lediglich in Höhe von € 2,555.404,99 anstatt von € 2,595.781,63 (75 % des Gewinnes) angesetzt worden. Da Wartetastenverluste in ausreichender Höhe vorhanden seien, wäre der Bescheid in diesem Punkt zu berichtigen.

Die entsprechende Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 im Wege dieser Berufungsentscheidung erfolgt nach Abstimmung der ziffernmäßigen Richtigkeit mit der steuerlichen Vertretung.

2) Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern:

Zu diesem Berufungspunkt wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 31.3.2009 folgendes bekannt gegeben: Aus dem Titel verrechenbare Mindeststeuer der Organgesellschaften werde seitens der Bw. die Anrechnung von € 10.174,74 beantragt. Der tatsächlich anzurechnende Betrag belaufe sich auf € 10.329,43. Laut Aufstellung der Bw. werde betreffend die frühere Z-GmbH die Anrechnung von ATS 15.000,00 (Jahr 1997) begehrt, jedoch betrage die vorgeschriebene Mindeststeuer ATS 17.500,00.

Die entsprechende Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 im Wege dieser Berufungsentscheidung erfolgt nach Abstimmung der ziffernmäßigen Richtigkeit mit der steuerlichen Vertretung.

3) Anrechnung belgischer Quellensteuer:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. flossen im Jahr 2001 Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die in Belgien ansässigen Unternehmen (Tochtergesellschaften) A.SA und B.SA iHv ATS 3,961.178,80 (€ 287.870,09) zu, die in das Jahresergebnis Eingang fanden. Da das zu versteuernde Einkommen der Bw. im Jahr 2000 lediglich ATS 3,115.460,00 (€ 226.409,31) betrug, konnte ein Teilbetrag iHv ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94) der in Belgien entrichteten Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) nicht angerechnet werden.

Die Bw. begehrt die Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94) in der Form, dass sie laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge bzw. ein Anrechnungsvortrag vorgenommen werde.

Nach der von der Bw. vertretenen Auffassung stehe die Vorgehensweise der österreichischen Finanzverwaltung im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union und stelle insbesondere eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit dar.

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, sind juristische Personen des privaten Rechtes unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im einzelnen aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie bestimmter Freibeträge. Einkünfte im Sinne dieser Bestimmung sind bei Gewerbebetrieben nach § 2 Abs. 4 EStG 1988 der Gewinn. Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Die Körperschaftsteuer wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die Vorschriften des EStG 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach § 24 Abs. 3 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß Art. 11 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl.Nr. 415/1973 (im Folgenden: DBA Belgien) dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden. Diese Zinsen dürfen nach Art. 11 Abs. 2 DBA Belgien jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; diese Steuer darf aber 15 v.H. des Betrages der Zinsen nicht übersteigen.

Bei Personen, die in Österreich ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 1 Z 2 DBA Belgien dadurch vermieden, dass die in Belgien nach diesem Abkommen erhobene Steuer von Zinsen, die nach Art. 11 Abs. 2 zu besteuern sind, auf die von diesen Einkünften in Österreich erhobene Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer angerechnet wird.

Der anzurechnende Betrag darf aber den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der anteilig auf diese in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte entfällt.

Eine Anrechnung (und damit auch die begehrte Rückzahlung) der ausländischen Steuer auf Zinseinkünfte hat bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 Z 2 des DBA Belgien, wonach die belgische Quellensteuer auf die von *"diesen"* Einkünften erhobene Steuer anzurechnen ist.

Dazu ist zu erwähnen, dass innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht bestehen. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrages als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045 unter Verweis auf Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 17f).

Die in Art. 23 Abs. 1 Z 2 DBA Belgien getroffene Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht einem übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip, welches die totale Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb seiner gesamten Erwerbsphase erfasst, vor.

Das Ziel des DBA Belgien ist eindeutig die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der betreffenden Veranlagungsperiode.

Diese Sichtweise entspricht der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wie anhand des im Folgenden dargestellten Rechtssatzes des VwGH zu ersehen ist.

„Eine Anrechnung (und damit auch die begehrte) Rückzahlung der ausländischen Steuer auf Zinseinkünfte hätte bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte erzielt worden sind. Dies ergibt sich aus dem aus § 2 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 EStG iVm § 24 Abs. 1 und 3 KStG ersichtlichen Grundsatz der Periodenbesteuerung und aus dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 Z 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Belgien (BGBl 415/1973), wonach die belgische Quellensteuer auf die von diesen Einkünften erhobene Steuer anzurechnen ist“ (VwGH 21.10.2004, 2001/13/0264).

Nach dem eindeutigen Wortlaut des DBA Belgien ist somit eine Anrechnung belgischer Quellensteuer nur dann und insoweit möglich, als es im Ansässigkeitsstaat Österreich im entsprechenden Veranlagungsjahr zu einer Steuerbelastung gekommen ist.

Das DBA Belgien bietet somit keine Rechtsgrundlage für die von der Bw. begehrte Anrechnung in Form einer Steuergutschrift bzw. einer Refundierung des den Anrechnungshöchstbetrag übersteigenden Betrages an belgischer Quellensteuer iHv ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist nicht berechtigt, eine gesetzlich verankerungsbedürftige Verfahrensweise durch Nichtbeachtung eines klaren und eindeutigen Wortlautes des auf Gesetzesstufe stehenden DBA herbeizuführen und sich solcherart gesetzgebende Funktionen bei der DBA-Auslegung anzumaßen.

Insoweit sich die Bw. auf das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union beruft, konkret das Gemeinschaftsrechtsprinzip der Kapitalverkehrsfreiheit für verletzt erachtet, ist festzustellen, dass bereits nach dem EuGH-Urteil vom 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly*, wohl kaum Zweifel bestehen können, dass ein abkommensrechtlicher Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform ist, zumal daraus hervorgeht, dass ein DBA lediglich verhindern soll, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden.

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zeigt, dass der von Teilen der Lehre vertretenen Auffassung, dass sich aus den DBA ergebende Einschränkungen der Methode bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung wie Anrechnungshöchstbetrag bzw. Verneinung eines Anrechnungsvortrages gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstoßen würden, eine klare Absage durch den Gerichtshof erteilt wurde.

Der EuGH hat nämlich im Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs *Haribo/Salinen*, C-436/08 und C-437/08 eine gemeinschaftsrechtliche Anrechnungsverpflichtung von Quellensteuern aus Dividenden ausdrücklich verneint. Ausgeschüttete Dividenden können Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben (Rn 168). Nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts der Europäischen Union gibt es keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union (Rn 170). Art 63 AEUV kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt (Rn 170). Daher ist ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern aus Dividenden gemeinschaftsrechtlich nicht geboten. Wenngleich sich dieses EuGH-Urteil auf Dividenden bezieht, ist davon auszugehen, dass es für Quellensteuern aus anderen Quellen, d.h. Lizenzgebühren und Zinsen ebenso zu gelten hat. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH muss daher davon ausgegangen werden, dass ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern nicht zu gewähren ist, wenn es keine

entsprechende gesetzliche Grundlage (Bestimmung im betreffenden DBA bzw. im österreichischen Ertragsteuerrecht) gibt (vgl. UFS 27.02.2012, RV/0226-L/12).

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich außerdem, dass die vom VwGH vertretene Rechtsansicht, wonach die Anrechnung ausländischer Quellensteuer den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen kann, der sich für jenes Veranlagungsjahr ergibt, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind, mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vereinbar ist.

Im Ergebnis bestätigt nämlich das EuGH-Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs *Haribo/Salinen*, C-436/08 und C-437/08 die vom VwGH vertretene Rechtsansicht, dass es grundsätzlich in der Hand der Abkommensparteien gelegen ist, bis zu welchem Ausmaß sie das mit den DBA verbundene Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung verwirklichen wollen.

Aus den dargelegten Gründen kann dem Begehren der Bw. auf Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94) durch Anrechnung bzw. Erstattung nicht entsprochen werden.

Zum Alternativbegehren auf Vornahme eines (nach den obigen Ausführungen nicht zu gewährenden) Anrechnungsvortrages ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass die Feststellung zukünftiger Anrechenbarkeit belgischer Quellensteuer nicht Spruchbestandteil des Körperschaftsteuerbescheides 2001 sein könnte, da der Spruch eines Abgabenbescheides gemäß § 198 Abs. 2 BAO nur die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt der Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung zu enthalten hat (vgl. VwGH 28.02.2007, 2003/13/0064).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Mai 2012