



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Securitas Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 18. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Juli 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 vom 2.7.2008 wurde vom Finanzamt entsprechend den Angaben der Berufungswerberin (Bw.) in der am 24.06.2008 elektronisch eingelangten Körperschaftsteuererklärung erlassen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 18.7.2008 umfasst die folgenden Punkte:

1. Berücksichtigung des steuerlichen Ergebnisanteils für 2007 aus der Beteiligung an der X-Gesellschaft mit Sitz in der BRD iHv € 254,07 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.
2. Geltendmachung einer Teilwertabschreibung auf ausländische thesaurierende Investmentfonds iHv € 53.187,64.

3. Anrechnung der auf Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften entfallenden ausländischen Körperschaftsteuer iHv € 526,40 auf die österreichische Körperschaftsteuer iSd VwGH-Erkenntnis 2008/15/0064 vom 17.4.2008.

Die Berufung ist wie folgt begründet:

ad 1) Ergebnisanteil X-Gesellschaft mit Sitz in der BRD:

Die Bw. sei als Kommanditistin an der X-Gesellschaft mit Sitz in Frankfurt beteiligt. Laut Mitteilung vom 26.6.2008 betrage der Ergebnisanteil 2007 der Bw. aus dieser Beteiligung € 254,07. Aufgrund der zeitlichen Überschneidung der Mitteilung mit der Abgabe der Steuererklärung für 2007 sei der Ergebnisanteil für 2007 im vorliegenden Körperschaftsteuerbescheid noch nicht berücksichtigt.

ad 2) Teilwertabschreibungen bei thesaurierenden Investmentfonds:

Bei bilanzierenden Unternehmen seien Anteile an Investmentfonds mit den Anschaffungskosten bzw. den niedrigeren Kurswerten zum jeweiligen Bilanzstichtag anzusetzen. Sinkende Kurswerte führten somit zwangsläufig zu außerplanmäßigen Abschreibungen, denen im steuerlichen Sinn Teilwertabschreibungen entsprächen. Würden die Kursverluste im Fondsvermögen die laufenden ausschüttungsgleichen Erträge übersteigen, seien zwar in einem ersten Schritt die ausschüttungsgleichen Erträge dem steuerlichen Buchwert der Fondsanteile als „neue“ Anschaffungskosten zuzuschreiben, jedoch sei in einem zweiten Schritt eine Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Kurswert auch mit steuerlicher Wirkung vorzunehmen. Somit bilde der Kurswert (Rücknahmepreis) zum jeweiligen Stichtag die Obergrenze auch des steuerlichen Buchwertes und somit per Saldo der Mehr-Weniger-Rechnung. Diese steuerliche Wirkung ergebe sich, wenn aufgrund der in § 40 Abs. 2 InvFG festgelegten Ausschüttungsfiktion die ausschüttungsgleichen Erträge zunächst als dem Anteilsinhaber zugeflossen angesehen würden, die jedoch mangels Zufluss für eine Wiederveranlagung der Investmentfonds verwendet würden. Dadurch entstünden erhöhte fortgeschriebene Anschaffungskosten für die Fondsanteile, die einer Bewertung zum Bilanzstichtag zugänglich seien. Die Frage, ob die Wertminderung von Dauer sei, sei nicht von Relevanz, da nach § 204 Abs. 2 UGB bei Finanzanlagen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden dürften, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer sei. Dies gelte über die unternehmensrechtliche Maßgeblichkeit auch für eine Teilwertabschreibung bzw. den damit verbundenen Wertansatz im steuerlichen Sinn. Die oben dargestellte Vorgehensweise entspreche auch einer Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur handelsrechtlichen Verbuchung der ausschüttungsgleichen Erträge und zur Behandlung von Anteilen an thesaurierenden Kapitalanlagefonds im Jahresabschluss (beschlossen in der Sitzung vom 21.3.2001). In der Stellungnahme werde die Erfassung von ausschüttungsgleichen Erträgen des Fonds iSd § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG durch

Aufstockung der Wertansätze der Fondsanteile als nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widersprechend erachtet, jedoch bilde der Rücknahmepreis (rechnerischer Wert) der Fondsanteile am Bilanzstichtag die Obergrenze für die Bewertung der Fondsanteile. Beim Vergleich mit dem Rücknahmepreis seien neben dem Wertansatz der Fondsanteile auch die in einem gesonderten Bilanzposten ausgewiesenen anteiligen ausschüttungsgleichen Erträge des Kapitalanlagefonds für die Zeit vor dem Bilanzstichtag, die nicht ausgeschüttet worden seien, zu berücksichtigen. Aus der Beilage sei ersichtlich, dass infolge des Vergleichs der vorläufigen steuerlichen Buchwerte zum 31.12.2007 mit dem Kurswert der thesaurierenden Fonds zum 31.12.2007 eine Teilwertabschreibung iHv € 53.187,64 durchzuführen sei.

ad 3) Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer iSd VwGH-Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0064:

Der Bw. seien im Jahr 2007 im Rahmen von Ausschüttungen inländischer Investmentfonds Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften zugeflossen. Diese Ausschüttungen seien in der Besteuerungsgrundlage für das Jahr 2007 enthalten, da gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 bei ausländischen Dividenden eine Steuerfreistellung nur ab einer Beteiligung von nachweislich mindestens einem Jahr und mindestens 10% erfolgen könne. Die von den Gewinnausschüttungen einbehaltenen, gemäß DBA anrechenbaren ausländischen Quellensteuern seien im vorliegenden Bescheid auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet worden. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064, verstoße § 10 Abs. 2 KStG 1988 gegen die in Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag verankerte Kapitalverkehrsfreiheit. Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit sei dadurch zu beseitigen, dass zusätzlich zu den einbehaltenen Quellensteuern auch die auf die Gewinnausschüttungen entfallende ausländische Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft auf die Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften entfallende österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen sei. Es werde daher beantragt, neben den anrechenbaren ausländischen Quellensteuern auf ausländische Einkünfte zusätzlich die auf Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften entfallende ausländische Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaften iHv € 526,40 auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen. Dieser Betrag sei wie folgt berechnet worden: 3.051 Stück Anteile des Privat Bank Global Aktienfonds – anrechenbare Steuern aus EWR-Aktien pro Anteil € 0,2588, d.s. gesamt € 789,60 – ausländische Dividenden € 5.263,99 - ergebe zusätzlich anrechenbare Körperschaftsteuer € 526,40. Die Höhe der Auslandsdividenden sei von den anrechenbaren ausländischen Quellensteuern aus EU-Mitgliedstaaten und Norwegen laut Fonds-Rechenschaftsbericht mit einem DBA-Satz von 15% hochgerechnet worden. Von den so ermittelten Auslandsdividenden iHv insgesamt € 5.263,99 seien pauschal 10% an zusätzlich anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer berechnet worden. Die pauschale Ermittlung

iHv 10% sei aufgrund der bereits vorgenommenen Anrechnung ausländischer Quellensteuer (lt. Rechenschaftsbericht) iHv 15% erfolgt, weshalb für die Anrechnung auf die inländische Steuerschuld nur noch ein Prozentsatz von 10 verbleibe. Insgesamt würden sich somit anrechenbare ausländische Steuern iHv € 4.387,61 ergeben, anstatt des in der Körperschaftsteuererklärung 2007 angegebenen Wertes von € 3.861,21. Aufgrund der obigen Ausführungen werde daher der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. unter Berücksichtigung des ersten und zweiten Berufungspunktes mit € 86.673,71 neu festzusetzen und die ausländischen Steuern iHv € 4.387,61 auf die inländische Steuerschuld anzurechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungspunkt 1 - Ergebnisanteil Macquarie Infrastrukturgesellschaft Nr2 mbH % Co KG mit Sitz in der BRD:

Der von der Bw. in der Körperschaftsteuererklärung (noch) nicht berücksichtigte Ergebnisanteil 2007 aus ihrer Beteiligung als Kommanditistin an der X-Gesellschaft mit Sitz in Frankfurt wird berücksichtigt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden entsprechend dem Berufungsvorbringen um € 254,07 erhöht.

Berufungspunkt 2 - Teilwertabschreibungen bei thesaurierenden

Investmentfonds:

Die Bw., die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt, beantragt die steuerliche Anerkennung von Teilwertabschreibungen iHv € 53.187,64 von im Betriebsvermögen befindlichen Anteilen an thesaurierenden Investmentfonds zum 31.12.2007.

Bis zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.2008, 2006/15/0376, wurde von der Finanzverwaltung die Rechtsansicht vertreten, dass eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht komme, solange der Teilwert des thesaurierenden Investmentfondsanteiles nicht unter den Betrag der ursprünglichen Anschaffungskosten dieses Anteiles sinke.

Im genannten Erkenntnis wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass diese Rechtsansicht nicht dem Gesetz entspricht.

Bei einem „betrieblichen Anleger“ führen realisierte Erträge aus Investmentfonds in der Steuerbilanz zu einem Ausweis als aktives Wirtschaftsgut oder allenfalls (nach Reinvestition auf der Ebene des Investmentfonds) zu einer Erhöhung des Buchwerts des Investmentfondsanteils. Übersteigt der (in Summe) erhöhte Bilanzansatz den Kurswert der Investmentfondsanteile, sind die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung gegeben (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0376).

Im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung wird dem Begehren auf steuerliche Anerkennung von Teilwertabschreibungen iHv € 53.187,64 von im Betriebsvermögen befindlichen Anteilen an thesaurierenden Investmentfonds zum 31.12.2007 stattgegeben.

Berufungspunkt 3 – Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer iSd VwGH-Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0064:

Die Bw., der im Jahr 2007 im Rahmen von Ausschüttungen inländischer Investmentfonds Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften zugeflossen sind, begehrt zusätzlich zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern die Anrechnung der auf die Gewinnausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften entfallenden ausländischen Körperschaftsteuer iHv € 526,40.

Die Bw. beruft sich auf die in Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag verankerte Kapitalverkehrsfreiheit und argumentiert, dass durch das Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064 nunmehr höchstgerichtlich bestätigt sei, dass § 10 Abs. 2 KStG 1988 dieser unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheit widerspreche.

In § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung (BGBl. Nr. 401/1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005) ist angeordnet:

„Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind
a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,
b) an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.“

Im von der Bw. angesprochenen Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064, welches zu einem gleichgelagerten Sachverhalt ergangen ist, kommt zusammenfassend dargestellt das Folgende zum Ausdruck:

Ein inländischer Investmentfonds ist ein Sondervermögen, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile unterteilt ist, die im Miteigentum der Anteilsinhaber stehen. In steuerlicher Hinsicht erfolgt eine unmittelbare Zurechnung der Einkünfte an die Anteilsinhaber (vgl.

Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 93 Anhang I Tz 11; Tumpel, ÖStZ 2002, 9 (10)). Auch eine im Miteigentum gehaltene Beteiligung kann eine unmittelbare Beteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 sein, sodass der Umstand, dass die Beteiligung im Wege von Investmentfondsanteilen gehalten wird, für sich allein der Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 KStG 1988 nicht entgegensteht. Der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung steht es aber entgegen, wenn das Tatbestandsmerkmal des Beteiligungsausmaßes von zumindest 10% (bezogen auf die jeweilige ausländische Gesellschaft) nicht erfüllt ist. In einem solchen Fall findet - nach originär innerstaatlichem Recht - § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der anzuwendenden Fassung (BGBl. Nr. 401/1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005) auf die Auslandsdividenden keine Anwendung. Die durch Art. 56 Abs. 1 EG sichergestellte Freiheit des Kapitalverkehrs betrifft jede über die Grenzen eines Mitgliedstaates der Gemeinschaft hinweg stattfindende Übertragung von Geld- und Sachkapital, die primär zu Anlagezwecken erfolgt (vgl. Bröhmer, in Calliess/Ruffert (Hrsg), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag², Art. 56 EG, Tz 8). Der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften stellen einen wichtigen Anwendungsfall der Kapitalverkehrsfreiheit dar (vgl. die Urteile des EuGH vom 7. September 2004, C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Rn 20 ff; und vom 28. September 2006, C-282/04 und C-283/04, Kommission/Königreich der Niederlande, Rn 19; sowie Hohenwarter, SWI 2005, 225 (230)). Nationale Regelungen sind u.a. dann als "Beschränkungen" iSv Art. 56 Abs. 1 EG anzusehen, wenn sie geeignet sind, den grenzüberschreitenden Erwerb von Beteiligungen zu verhindern oder zu beschränken (vgl. die Urteile des EuGH vom 2. Juni 2005, C-174/04, Kommission/Italien, Slg. 2005, I-4933, Rn 30 und 31, sowie vom 19. Jänner 2006, C-265/04, Bouanich, Slg. 2006, I-923, Rn 34 und 35). Aus dem Wortlaut des Art. 56 EG ergibt sich, dass die Bestimmung nicht nur für den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch für den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern Schutzwirkung entfaltet (vgl. Hohenwarter/Plansky, SWI 2007, 346 (347)). Art. 56 Abs. 1 EG enthält ein eindeutiges und nicht an Bedingungen geknüpftes Verbot, das keiner Durchführungsmaßnahmen bedarf und das den Einzelnen Rechte verleiht, die sie gerichtlich geltend machen können. Die Bestimmung ist also unmittelbar wirksam und unmittelbar anwendbar (vgl. das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2007, C-101/05, Skatteverket gegen A, Rn 21, 27).

Während Erwerb und Halten von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (aus anderen Mitgliedstaaten), die sicheren Einfluss auf die Gesellschaften ermöglichen, unter die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG fallende Vorgänge darstellen, sind Erwerb und Halten von geringfügigen ausländischen Beteiligungen, also von solchen, die keinen entsprechenden Einfluss auf die Gesellschaft ermöglichen, durch die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG geschützt. Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind "alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen

den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten". Art. 56 Abs. 1 EG enthält damit ein generelles Verbot von Beschränkungen des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs. Solcherart ist kein Grund ersichtlich, dass die Kapitalverkehrsfreiheit den Erwerb ausländischer Beteiligungen nicht auch dann erfassen wollte, wenn die Beteiligungen über einen Investmentfonds und somit in Form von Miteigentum erworben werden.

§ 10 Abs. 2 KStG 1988 in der im Jahr 2002 geltenden Fassung normiert eine Körperschaftsteuerbefreiung für die inländische Muttergesellschaft erst ab einem Ausmaß der Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft von zumindest 25%. Im Vergleich zur Regelung für Inlandsbeteiligungen (§ 10 Abs. 1 KStG 1988) sind daher Beteiligungen niedrigeren Ausmaßes benachteiligt. Solche Beteiligungen stellen im Regelfall Beteiligungen ohne Einfluss auf die Gesellschaft dar und sind durch die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 Abs. 1 EG geschützt; sie unterliegen daher auch im Drittlandsfall dem Schutz des Gemeinschaftsrechts. Weil der österreichische Gesetzgeber im Inlandsfall eine Steuerentlastung stets gewährt, indem gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 auch Dividenden aus inländischen Minderheitsbeteiligungen bei der Muttergesellschaft steuerfrei sind, muss aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts auch für den vergleichbaren Auslandsfall eine Entlastung bestehen. Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts ist dabei allerdings einerlei, ob in Bezug auf die ausländische Dividende eine Steuerbefreiung oder eine Steueranrechnung gewährt wird. Die Verdrängung von nationalem Recht durch Gemeinschaftsrecht hat zur Folge, dass nationales Recht in jenem Ausmaß unangewendet bleibt, das noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Der Befund des Verstoßes von § 10 Abs. 2 KStG 1988 gegen Art 56 Abs. 1 EG führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese kann - wie vom EuGH im Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* dargelegt - in einer Steueranrechnung bestehen. Die Steuererhebung ist dabei - vergleichbar den Überlegungen im hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109 - der Höhe nach verdrängt, und zwar insoweit, als dies erforderlich ist, um im Ergebnis in ausreichendem Ausmaß die "Anrechnung" der ausländischen Steuern zu bewirken (vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Der Umstand, dass das Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064, zu § 10 Abs. 2 KStG in der im Jahr 2002 geltenden Fassung (Tatbestandsmerkmal des Beteiligungsausmaßes von einem Viertel) ergangen ist, vermag an der Relevanz der darin getroffenen Aussagen für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles nichts zu ändern.

Tatsache ist, dass in diesem Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof Aussagen von grundlegender Bedeutung getroffen wurden, deren Maßgeblichkeit auch für den dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der im Jahr 2007 geltenden Fassung

(Tatbestandsmerkmal des Beteiligungsausmaßes von 10%) unterliegenden Sachverhalt nicht bezweifelt werden kann.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0064 ergibt sich eindeutig, dass dem Berufungsbegehren auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern iHv € 526,40 im Jahr 2007 stattzugeben ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Jänner 2013