



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 19.5.2004 der ZZA-EFG-GmbH, ABC, gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC betreffend Körperschaftsteuer 2002 vom 10. Feber 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit der Körperschaftsteuererklärung für 2002, eingebracht am 22.1.2004 samt Beilage erklärte die Berufungsverwerberin (Bw.) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 236.226,52 €. Darin seien auch Erträge aus ausländischen Aktien und ausländische Einkünfte von Investmentfonds in Höhe von 14.296,55 € enthalten. Die Bw. gab an, für diese ausländischen Einkünfte 2.618,57 € ausländische Quellensteuern bezahlt zu haben. Die Bw. begehrte die Anrechnung dieser ausländischen Steuern.

Mit dem bekämpften Bescheid vom 10. Feber 2004, zugestellt am 14. Mai 2004, betreffend Körperschaftsteuer 2002 wurde gegen die Bw. unter Zugrundelegung eines Einkommens von 0 Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.750 € festgesetzt. Auf diese Steuer wurden lediglich inländische Kapitalertragsteuern, nicht aber die erwähnten ausländischen Quellensteuern angerechnet.

In ihrer Berufung vom 19. Mai 2004 brachte die Bw. vor: Sie habe im Jahr 2002 Dividenden aus ausländischen Aktien und aus verschiedenen Investmentfondsanteilen ausländische Dividenden und Zinsen erhalten. Die Bw. begehrte die Anrechnung dieser

ausländischen Steuern auf die Mindestkörperschaftsteuer und eine Gutschrift der nicht angerechneten ausländischen Steuern zur Verrechnung in den Folgejahren (Anrechnungsvortrag). Es habe eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer zu erfolgen (KStR 1517; EAS 985, 1150). Die Versagung eines Anrechnungsvortrages verstöße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit der EG (Art 56 EG). Eine sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der grenzüberschreitenden gegenüber der innerstaatlichen Kapitalanlage sei nicht ersichtlich. Die ausländischen Kapitalerträge kürzten den für die nächsten Jahre zur Verfügung stehenden Verlustvortrag. Soweit das Berufungsvorbringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der anzurechnende Betrag dürfe den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden dürften, entfalle. Es entfalle in dieser Angelegenheit keine anteilige Steuer vom Einkommen auf die ausländischen Einkunftsquellen. In Bezug auf den von der Bw. begehrten Anrechnungsvortrag wies das Finanzamt auf die Entscheidungen des VwGH vom 20.4.1999, 99/14/0012 und vom 15.4.1997, 93/14/0135 hin.

In ihrem Schriftsatz vom 9.7.2004 stellte die Bw. einen Vorlageantrag. Sie wies auf die Ausführungen des EuGH in der Sache Rs C-113/99 hin. Die Mindestkörperschaftsteuer sei eine Vorauszahlung auf die Höhe der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld in einem bestimmten Veranlagungszeitraum. Sie sei daher keine einkommensunabhängige Abgabe. Zur Frage des Anrechnungsvortrages sei ein Verfahren vor dem VwGH anhängig.

Mit Vorhalt vom 21.8.2006 wurde die Bw. insbesondere aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

- In welchen Staaten waren die Rechtssubjekte ansässig, die der Bw. diese Kapitalerträge ermöglicht haben?
- Die Bw. wurde aufgefordert, die einzelnen strittigen ausländischen Dividenden und Zinsen der Höhe nach den einzelnen ausländischen Staaten zuzuordnen, in denen die Schuldner der Erträge der Bw. ansässig gewesen seien.
- Die Bw. wurde ferner gefragt, wie hoch die einzelnen Quellensteuern gewesen seien, die jeder einzelne ausländische Staat für diese ausländischen Einkünfte eingehoben habe.

Ferner wurde die Bw. auf folgenden Umstand hingewiesen: Die streitgegenständliche Mindestkörperschaftsteuer für 2002 sei mit rechtskräftigem Körperschaftsteuerbescheid für 2003 von der Körperschaftsteuer 2003 abgezogen worden. Die Mindestkörperschaftsteuer für 2002 habe somit in voller Höhe wie eine Vorauszahlung für die Körperschaftsteuer 2003

gewirkt (Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 18.10.2002, Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 10.2.2004; Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 18.11.2004).

Die Bw. replizierte mit Schreiben vom 29.8.2006 wie folgt: Die gegenständlichen ausländischen Quellensteuern betrügen lediglich 1.904,10 €. Der Betrag der den ausländischen Quellensteuern zu Grunde liegenden Einkünfte aus Investmentfonds könne nicht bekannt gegeben werden.

Die einzelnen Quellensteuern und Einkünfte (soweit sie der Bw. bekannt seien) wurden von der Bw. in einer Beilage zum Schreiben vom 29.8.2006 in folgender Höhe bekannt gegeben:

Aus Investmentfonds	ausländische Quellensteuer (€)	Dividende (€)
Amerika	224,29 €	
Belgien	6,39	
Dänemark	1,36	
Deutschland	78,33	
Frankreich	153,37	
Großbritannien	212,77	
Italien	56,29	
Kanada	4,40	
Niederlande	105,97	
Portugal	0,82	
Schweden	5,90	
Schweiz	66,57	
Spanien	50,17	
Summe	966,62	
Aus Aktien	ausländische Quellensteuer	Dividende
Deutschland	937,48	3.504,61

--	--	--

Soweit die Replik der Bw. vom 29.8.2006.

Mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertreterin vom 29.8.2006 zog die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungenenat und auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) ergänzende Feststellungen:

Die Bw. ist eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft. Sie erzielte im Streitjahr 2002 einen Gesamtverlust aus in- und ausländischen Einkünften in Höhe von -236.226,52 €. Darin waren auch ausländische Dividenden und Zinsen aus Investmentfonds und Dividenden aus Aktien in Höhe von insgesamt + 9.988,76 € enthalten, die die Bw. von im Ausland ansässigen Personen erhalten hatte und die allerdings geringer waren als die in Österreich erzielten Verluste. Das Einkommen der Bw. betrug im Jahr 2002 0. Für die genannten ausländischen Dividenden und Zinsen musste die Bw. im Jahr 2002 ausländische Quellensteuern entrichten. Diese ausländischen Dividenden und Zinsen und die damit im Zusammenhang stehenden die Bw. belastenden ausländischen Quellensteuern fielen im Streitjahr 2002 bei der Bw. in folgender Höhe an:

Aus folgenden ausländischen Investmentfonds	ausländische Quellensteuer (€)	im Ausland bezogene Dividenden und Zinsen aus Investmentfonds
US- amerikanischen	224,29 €	
belgischen	6,39	
dänischen	1,36	
deutschen	78,33	
französischen	153,37	
britischen	212,77	
italienischen	56,29	
kanadischen	4,40	
niederländischen	105,97	

portugiesischen	0,82	
schwedischen	5,90	
schweizer	66,57	
spanischen	50,17	
Summe	966,62	Summe 6.484,15 € (Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002)
Aus deutschen Aktien	deutsche Quellensteuer	deutsche Dividende
	937,48	3.504,61 (laut Beilage zum Schreiben der Bw. vom 29.8.2006)
gesamte ausländische Quellensteuer	1.904,10 €	
gesamte ausländische Dividenden und Zinsen		9.988,76 €

(Schreiben der Bw. vom 29.8.2006 mit Beilage).

Es ist nicht feststellbar, wie hoch die einzelnen Dividenden und Zinsen waren, die die Bw. im Zusammenhang mit Investmentfonds aus jedem einzelnen der genannten ausländischen Staaten durch die dort ansässigen Personen erhalten hat (Schreiben der Bw. vom 29.8.2006; Schreiben des UFS vom 21.8.2006). Feststellbar ist lediglich die Gesamtsumme der Dividenden und Zinsen aus ausländischen Investmentfonds (Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002).

Es wird zu Gunsten der Bw. davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Dividenden und Zinsen aus ausländischen Investmentfonds jeweils **mit einer Ausnahme** gleichartig waren wie die folgenden in § 93 EstG 1988 genannten Erträge aus Investmentfonds:

- Erträge aus Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds i.S. von § 93 Abs 3 Z 4 EstG, oder
- Erträge aus Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds gem. § 93 Abs 3 Z 5 EstG i.V. m. § 42 Abs 1 InvFG, oder

-
- Kapitalerträge i.S. von § 42 Abs 4 InvFG 1993 i.V.m. § 93 Abs 3 Z 5 EstG.

Diese Ausnahme, durch die sich die gegenständlichen Erträge aus Investmentfonds von in § 93 EstG 1988 genannten Erträgen aus Investmentfonds unterschieden haben, besteht darin, dass es sich bei den gegenständlichen Erträgen aus ausländischen Investmentfonds nicht um Kapitalerträge handelte, die im Inland bezogen wurden.

Abgesehen davon, dass der Schuldner der Dividendenerträge der Bw. aus deutschen Aktien weder seinen Wohnsitz, noch seine Geschäftsleitung, noch seinen Sitz in Österreich hatte und auch nicht österreichische Zweigstelle eines Kreditinstitutes war, waren auch die Dividenden aus deutschen Aktien gleichartig wie Dividenden aus österreichischen Aktien. Zum Unterschied von Dividenden aus österreichischen Aktien handelte es sich aber nicht um inländische Kapitalerträge.

Die mit dem bekämpften Bescheid vom 10. Feber 2004 festgesetzte Mindestkörperschaftsteuer 2002 von 1.750 € wurde mit Bescheid vom 18.11.2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003 in voller Höhe auf die Körperschaftsteuerschuld der Bw. 2003 angerechnet: Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 lautet insoweit auszugsweise:

"...Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt...	16.042,55 €
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-3.499,96 €
Körperschaftsteuer	12.542,59 €..."

In diesem Körperschaftsteuerbescheid von 2003 setzt sich die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer wie folgt zusammen:

Mindestkörperschaftsteuer laut Körperschaftsteuerbescheid 2002	1.750 € (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 iVm § 6 GmbHG)
Mindestkörperschaftsteuer laut Körperschaftsteuerbescheid 2001	1.749,96 €
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	3.499,96 €

(Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 18.10.2002, Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 10.2.2004; Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 18.11.2004).

Beweiswürdigung:

In der Berufung (S.4) spricht die steuerliche Vertreterin von "tschechischen Lizenzeinkünften". Diese Behauptung steht einerseits im Widerspruch zu Seite 1 der Berufung, wo die Vertreterin

der Bw. die strittigen Einkünfte als "Dividenden und Zinsen" bezeichnet und zur Beilage des Schreibens der Bw. selbst vom 29.8.2006, wo die Bw. selbst auf konkretes Befragen die ausländischen Staaten ausdrücklich erwähnt, aus denen die strittigen Einkünfte stammen. Tschechien wird in dieser Beilage jedoch nicht erwähnt. Die Bw. ist im vorliegenden Fall die primäre Informationsquelle, die Informationen aus erster Hand bekannt gegeben hat. Die Angaben der steuerlichen Vertreterin sind keine Angaben aus erster Hand. Üblicherweise sind die Informationen aus erster Hand am verlässlichsten. Daher werden die Angaben der steuerlichen Vertreterin betreffend "tschechische Lizenzeinkünfte" als unrichtig angesehen.

2.) rechtliche Beurteilung:

Nach den im gegenständlichen Fall anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Dividenden und/oder Zinsen und dürfen diese Einkünfte im jeweils anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im jeweils anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Einkommen in Bezug auf diese Dividenden und/oder Zinsen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Dividenden und/oder Zinsen, die im jeweils anderen Staat besteuert werden dürfen, entfällt

(Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und folgenden Staaten

- USA, BGBl. 6/1998 Art 22;
- Belgien, BGBl 415/1973 Art 23;
- Dänemark, BGBl 126/1962 idF BGBl 20/1972 Art 19;
- Deutschland, BGBl. 221/1955 idF 361/1994 Art 15 Abs 2;
- Frankreich, BGBl 613/1994, Art 23;
- Großbritannien, BGBl 390/1970 idF BGBl 585/1978 Art 24;
- Italien, BGBl 125/1985 Art 23;
- Kanada, BGBl 77/1981 idF BGBl III 2/2001, Art 23;
- Niederlande, BGBl 191/1971 idF BGBl 18/1991 Art 24;
- Portugal, BGBl 85/1972 Art 23;
- Schweden, BGBl 39/1960 idF BGBl 341/1970 und BGBl 132/1993, Art 20;
- Schweiz, BGBl 64/1975 idF BGBl 161/1995, idF BGBl III 204/2001 Art 23;

- Spanien 395/1967 idF 709/1995 Art 24).

Im vorliegenden Fall wurde im bekämpften Bescheid wegen eines Einkommens der Bw. von 0 im Jahr 2002 keine Steuer vom Einkommen festgesetzt, die auf die gegenständlichen ausländischen Dividenden und Zinsen des Jahres 2002 entfiel. Die festgesetzte Mindestkörperschaftsteuer 2002 wurde im Körperschaftsteuerbescheid 2003 von der Körperschaftsteuerschuld der Bw. des Jahres 2003 in voller Höhe abgezogen. Die Mindestkörperschaftsteuer, die im bekämpften Bescheid betreffend 2002 festgesetzt wurde, wirkte somit jedenfalls in voller Höhe als Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuerschuld der Bw. für 2003 (§ 24 Abs 4 Z 4 KStG 1988; EuGH vom 18.1.2001, C-113/99). Da auf die gegenständlichen Dividenden und Zinsen im bekämpften Bescheid keine österreichische Steuer vom Einkommen entfiel, ist eine Anrechnung ausländischer Steuern nach den Doppelbesteuerungsabkommen nicht zulässig.

Gemäß Art 56 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern verboten. Art 56 EG berührt allerdings nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechtes anzuwenden, die Steuerpflichtigen mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln (Art 58 Abs 1 lit a EG). Die in Art 58 Abs 1 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen (Art 58 Abs 3 EG).

Eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen wegen unterschiedlichem Kapitalanlageort ist somit zulässig, wenn diese unterschiedliche Behandlung nicht unsachlich ist.

Wären die gegenständlichen Erträge aus ausländischen Investmentfonds im Inland bezogene Erträge, wäre für diese Erträge in Österreich die Kapitalertragsteuerpflicht entstanden (§ 93 Abs 3 EstG 1988). Diesfalls wäre der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet gewesen, die Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 95 Abs 2 und 3 EstG 1988) und an das Finanzamt abzuführen (§ 96 EstG 1988). Schuldner der Kapitalertragsteuer wäre aber der Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Abs 2 EstG 1988) gewesen. Diese Kapitalertragsteuer wäre im Körperschaftsteuerverfahren des Empfängers der Kapitalerträge anzurechnen gewesen (§ 46 EstG 1988). Wäre das Einkommen des Empfängers der im Inland bezogenen Kapitalerträge 0 gewesen, wären die gesamten Steuerabzugsbeträge im Körperschaftsteuerverfahren des Empfängers der Kapitalerträge gutzuschreiben gewesen (§ 46 EstG 1988 iVm § 24 Abs 3 KStG 1988).

Wären die gegenständlichen Erträge aus deutschen Aktien inländische (i.e. österreichische) Kapitalerträge gewesen, hätten sich dieselben Rechtsfolgen ergeben.

Im gegenständlichen Fall lagen jedoch im Ausland bezogene Erträge aus Investmentfonds und ausländische Erträge aus Aktien vor, für die Österreich kein Recht auf Erhalt einer Abzugsteuer erworben hat. Es erscheint nicht unsachlich, dass die Republik Österreich keine Quellensteuer anrechnet, weil es zuvor kein Recht erworben hat, diese ausländische Quellensteuer zu erhalten. In den Fällen der gegenständlichen ausländischen Kapitalerträge rechnete Österreich lediglich eine Steuer nicht an, die es (im Unterschied zu inländischen Kapitalerträgen) nie erhalten hat und die zu erhalten es auch keinen Rechtsanspruch erworben hat. Daher erscheint es nicht unsachlich, für inländische Kapitalerträge und für im Inland bezogene Kapitalerträge i.S. des § 93 Abs 1 EStG eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer vorzusehen, für die verfahrensgegenständlichen ausländischen Kapitalerträge jedoch einen Abzug der ausländischen Quellensteuern nicht vorzusehen (Vgl. Loukota, SWI 2006, 250; BFH 3.12.2003, I S 10/03 PKH, IStR 2004, 279; BFH 5.4.2004, II R 33/02, IStR 2004, 759).

Für den von der Bw. begehrten Anrechnungsvortrag fehlt eine Rechtsgrundlage in den Doppelbesteuerungsabkommen und im Gemeinschaftsrecht. Es kann keinen Verstoß gegen ein Doppelbesteuerungsabkommen oder gegen Gemeinschaftsrecht darstellen, dass eine ausländische Quellensteuer, die im Jahr 2002 für Einkünfte, die im Jahr 2002 erzielt wurden, erhoben wurde, in Österreich in einem späteren Wirtschaftsjahr nicht angerechnet wird. Eine Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer in Österreich darf nur bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die ausländischen Dividenden und Zinsen steuerlich erfasst worden sind. Da die gegenständlichen ausländischen Dividenden und Zinsen in Österreich im Jahr 2002 steuerlich erfasst worden sind, ist eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern, die auf Grund dieser Zinsen und Dividenden angefallen sind, in einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeschlossen (VwGH vom 21.10.2004, 2001/13/0017; VwGH vom 20. April 1999, 99/14/0012).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 5. Jänner 2007