

GZ. RV/2035-W/2002;
GZ. RV/3167-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der P GesmbH, vertreten durch Auditor Treuhand GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Abgabenfestsetzung für die Körperschaftsteuer 1999 beträgt unverändert S 232.415,- (€ 16.890,26), für die Körperschaftsteuer 2000 S 3.595.712,- (€ 261.310,58).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die P GesmbH (idF. Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17.2.1960 gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist die fabriksmäßige Erzeugung, Handel und der Vertrieb von feuerbeständigen und feuerfesten Massen, weiters die Herstellung einschlägiger Konstruktionszeichnungen sowie Erzeugung und Handel von Verbrennungsanlagen aller Art.

Die Bw. bezog in den Jahren 1999 sowie 2000 ungarische Zins- und Dividendeneinkünfte.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1999 wurde die Anrechnung ungarischer Steuer mit der Begründung untersagt, dass die korrespondierenden Dividendeneinkünfte unter die Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 10 KStG 1988 fielen, sie deswegen nicht im inländischen steuerpflichtigen Einkommen enthalten seien und es deshalb zu keiner Anrechnung der entrichteten Quellensteuern kommen könne.

Das Finanzamt Wien 23 erließ einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999, mit dem von der Körperschaftsteuererklärung insoweit abgegangen wurde, als die Anrechnung ungarischer Quellensteuer unterblieb.

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2000 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 form- und fristgerecht Berufung erhoben.

Habe ein Quellenstaat das Besteuerungsrecht an Einkünften, werde die tatsächlich entrichtete Steuer im Wohnsitzstaat angerechnet. Dabei dürfe jedoch nicht mehr angerechnet werden, als an österreichischer Steuer anteilmäßig auf den ausländischen Einkünften laste. Bei der Berechnung des Höchstbetrages gehe die österreichische Verwaltungspraxis (AÖF 78/1961) davon aus, dass diese Höchstbetragsberechnung für jedes Land gesondert anzustellen sei (per country limitation). Demnach seien die gesamten Einkünfte aus Ungarn in Österreich und nicht nur die Dividendeneinkünfte heranzuziehen, weshalb auch die Zinsen in den Anrechnungshöchstbetrag miteinzubeziehen wären.

Dies würde auf den vorliegenden Fall bezogen bedeuten, dass die 10%ige Quellensteuer in Ungarn auf Dividendeneinkünfte nicht nur auf die österreichische Steuer von diesen Dividenden (welche aufgrund des internationalen Schachtelpflichtes gleich Null wäre) angerechnet werden dürfe, sondern auch auf die Steuer, die für die Zinsen anfallen würde. Bei S 37.590,- an ungarischen Zinseinkünften ergäbe sich eine inländische Steuerbelastung von S 12.780,- (34% KöSt). Bis zu diesem Höchstbetrag könne somit in Ungarn entrichtete Quellensteuer auf Dividenden bei der inländischen Steuer angerechnet werden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Der Grundsatz der per country limitation sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die zugeflossenen Zinsen gemäß Art. 11 DBA Ungarn keiner Quellensteuerbelastung ausgesetzt

gewesen seien und somit aus diesem Grund kein Anrechnungstatbestand vorliege. Auch aus Art. 22 DBA Ungarn ergäbe sich keine Anrechnungsmöglichkeit. Gemäß dieser Bestimmung sei der Anrechnungshöchstbetrag durch jenen Teil der österreichischen Körperschaftsteuer bestimmt, der auf die Einkünfte entfalle, die in Ungarn besteuert werden dürften. Da Zinseinkünfte gemäß Art. 11 DBA Ungarn nicht durch den Quellenstaat besteuert würden, müssten diese Zinseinkünfte bei der Höchstbetragsberechnung in Österreich außer Ansatz bleiben und eine Anrechnung auf die Dividendeneinkünfte sei wegen der Steuerfreiheit der internationalen Schachtelbefreiung nicht möglich.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2001 brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

Das Berufungsschreiben wurde darin durch den Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Abschnitt 28, Rz. 7586, nach der die Einbeziehung von im Ausland nicht besteuerten Einkünften in den Anrechnungshöchstbetrag zulässig sei, ergänzt.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Wien 23 (bei gleicher zugrundeliegender Problematik) einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000, wiederum ohne Anrechnung der in der Steuererklärung geltend gemachten ausländischen Steuerbelastung.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde auf das bereits ergangene Berufungsschreiben zum Körperschaftsteuerbescheid 1999 verwiesen. Ergänzend wurde angeführt, dass gem. EStR 2000, Rz. 7584 die Zusammenfassung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte je DBA-Partnerstaat (per country limitation) als zulässig angesehen werde.

Am 13. September 2002 wurde ein Antrag gem. § 280 BAO eingebbracht. Eine fehlerhafte Berechnung der Abfertigungsrückstellung für Personen die das 50 Lebensjahr überschritten hätten, sei zu korrigieren. Eine korrigierte Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 wurde beigelegt. Dem Antrag wurde im Zuge einer bei der Bw. zwischenzeitig durchgeföhrten abgabenrechtlichen Buch- und Betriebsprüfung (do. Niederschrift Pkt. 1) entsprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut § 10 Abs. 2 KStG 1988 sind von der Körperschaftsteuer Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen unter dort näher bestimmten Voraussetzungen befreit.

Dem DBA Ungarn vom 25.2.1975 BGBl. 52/1976 sind folgende, für den vorliegenden Sachverhalt maßgebliche Regelungen zu entnehmen:

Gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA Ungarn dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige juristische Person an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in diesem anderen Staat besteuert werden.

Gem. Abs. 2 dürfen diese Dividenden jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende juristische Person ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen.

Gem. Art. 11 Abs. 1 dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn (Vermeidung der Doppelbesteuerung) besagt, dass wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte bezieht...und diese Einkünfte nach dem Abkommen in einem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen...der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte...von der Besteuerung ausnimmt; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen...dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte...nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Abs. 2: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach Art. 10 (Dividenden) in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat 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 dem anderen Vertragsstaat bezogen werden.

Aus Art. 11 Abs. 1 DBA Ungarn ergibt sich, dass Zinserträge keiner Quellensteuerbelastung unterliegen und somit, worauf die Berufungsvorentscheidung zutreffend hinweist, kein Anrechnungstatbestand vorliegen kann weswegen die Zinseinkünfte bei der Berechnung des anrechenbaren Höchstbetrages außer Ansatz bleiben müssen. Die Anrechnung auf die Dividendeneinkünfte hat wegen der Steuerfreiheit der internationalen Schachtel gem. § 10 KStG 1988 zu unterbleiben.

Die Bw. weist in ihrer Berufung auf die EStR 2000 Rz. 7585 letzter Satz hin, wonach die Einbeziehung von im Ausland nicht besteuerten Einkünften in die Höchstbetragsberechnung zulässig ist.

Wie der VwGH in ständiger Rechtssprechung erkennt, vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte oder Pflichten beim Steuerpflichtigen zu begründen, handelt es sich doch mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine verbindlichen Rechtsquellen (i.d.S u.a. VwGH v. 28.1.2003 2002/14/0139). Gemäß der im verfassungsrechtlichen Rang stehenden

Bestimmung des § 271 BAO ist der (weisungsfreie) UFS an die Regelungen der EStR 2000, denen keine normative Wirkung zukommt, nicht gebunden.

Abgesehen davon, ist die Unzulässigkeit des Begehrens der Bw. schon der von ihr zitierten Richtlinie zu entnehmen. EStR 2000 Rz. 7585 erster und zweiter Satz lauten:

"Eine nach der 'per country limitation' vorgenommene länderweise Einkünftezusammenfassung kann nur hinsichtlich der durch Anrechnung begünstigten und in Österreich steuerpflichtigen Auslandseinkünfte erfolgen. Es ist daher nicht zulässig, in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zB auch in Österreich steuerfreie Schachteldividenden einzubeziehen und auf diese Weise die davon erhobenen ausländischen Dividendensteuern auf jene österreichische Steuer in Anrechnung zu bringen, die bspw. auf steuerpflichtige Auslandszinsen entfällt."

Stellt der erste Satz klar, dass nur in Österreich steuerpflichtige Auslandseinkünfte zusammengefasst werden können – was im vorliegenden Fall aufgrund steuerfreier Schachtelerträge nicht zutrifft – so spiegelt das im zweiten Satz zitierte Beispiel den vorliegenden Sachverhalt wieder. Der von Seiten der Bw. angeführte letzte Satz der Rz. 7585 ist somit im Zusammenhang mit Rz 7585 erster Satz in der Weise zu verstehen, dass die Einbeziehung von im Ausland nicht besteuerten Einkünften in die Höchstbetragsberechnung nur bei in Österreich steuerpflichtigen Auslandseinkünften möglich ist.

Die Rechtsmeinung der Bw. ist darüberhinaus aus einer grundsätzlichen Überlegung unzutreffend.

Aus den zit. Bestimmungen des DBA Ungarn geht hervor, dass als Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung hinsichtlich allfälliger Dividenden die Anrechnungsmethode (Art. 22 Abs. 2 DBA Ungarn) hinsichtlich aller übrigen Einkünfte die Aufteilungsmethode mit Progressionsvorbehalt (Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn) anzuwenden ist.

Begeht wird lt. Berufungsschreiben die Anrechnung in Ungarn bezahlter Quellensteuer aus Dividenden (Art. 10 DBA Ungarn), wobei sich der anrechenbare Höchstbetrag aus den Zinseinkünften (Art. 11 DBA Ungarn) errechnen soll.

Der Anrechnungshöchstbetrag würde sich somit aus Einkünften ableiten, die der als Anrechnungsmethode bezeichneten Technik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zuzurechnen sind. Die Zulässigkeit einer Vorgangsweise die einem Methodenwechsel zwischen Befreiungs- und Anrechnungsmethode gleichkommt lässt sich dem Art. 22 DBA nicht entnehmen und wäre widersinnig.

Durch die Befreiungsmethode wird einem Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen. Im vorliegenden Fall besitzt Österreich gem. Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn als Wohnsitzstaat dieses alleinige Besteuerungsrecht (incl. Progressionsvorbehalt) hinsichtlich der Zinseinkünfte. Die Anrechnung einer adäquaten Steuerbelastung aus in Ungarn entrichteter Quellensteuer für Dividenden in Österreich würde dieses alleinige Besteuerungsrecht Österreichs aushöhlen und in Höhe des begehrten Anrechnungsbetrages zu einer Nichtbesteuerung der Zinsen bei gleichzeitiger Einfachbelastung der Dividenden mit ungarischer Quellensteuer führen.

Der Sinn von Doppelbesteuerungsabkommen der in der Vermeidung von Doppel- oder Mehrfachsteuerbelastungen liegt, wäre durch den beschriebenen methodenübergreifenden Wechsel durchbrochen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, 25. Jänner 2005