

GZ. RV/0955-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 wird abgeändert.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

### **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 Bw. erklärte für die Jahre 1995, 1996 und 1997 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar für das Jahr 1995 -S 3,216.487,00 (- € 233.751,23), für das Jahr 1996 - S 9,602.942,00 (- € 697.873,01) und für das Jahr 1997 -S 7,430.399,00 (- € 539.988,15).

Gleichzeitig wurde die Anrechnung ausländischer Steuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung i.H. von S 333.597,00 (€ 24.243,44) für das Jahr 1995, von S 227.532,00 (€ 16.535,40) für das Jahr 1996 und von S 234.520 (€ 17.043,23) für das Jahr 1997 geltend gemacht.

Bei dieser ausländischen Steuer handelte es sich um von der Tschechischen Republik erhobene Quellensteuer aus von der Bw. dort bezogenen Lizenzeinkünften.

Mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden für das Jahr 1995 vom 15. Dezember 1997, für das Jahr 1996 vom 13. Juli 1999 und für das Jahr 1997 vom 13.7.1999 versagte das Finanzamt die begehrte Anrechnung ausländischer Steuer ohne Begründung.

Dagegen richten sich die Berufungen vom 10. Februar 1998 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 und vom 13. August 1999 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997.

In den Jahreseinkommen der Bw. seien ausländische Einkünfte enthalten, die diese von der X mit Sitz in Prag aufgrund eines Franchisevertrages erhalten habe.

Nach Art. 12 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der CSSR dürften Lizenzgebühren im Sitzstaat des Empfängers (Österreich) besteuert werden. Der Tschechischen Republik stehe nach Art. 12 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens das Recht zu, von den Lizenzgebühren eine Quellensteuer von höchstens 5 % einzuheben.

Diese Quellensteuer sei nach Art. 23 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens auf die österreichischen Ertragsteuern anzurechnen.

In den berufungsgegenständlichen Jahren falle infolge der negativen Einkünfte keine österreichische Ertragsteuer an, sodass auch keine ausländische Quellensteuer angerechnet werden könne.

Für künftige Jahre würden jeweils Verlustvorträge zur Verfügung stehen.

Da die ausländischen Einkünfte jedoch den Gesamtbetrag der negativen Einkünfte vermindern würden, führe dies zu einem verminderten Verlustvortrag für die Folgejahre, wodurch eine Doppelbesteuerung entstehe.

Im Doppelbesteuerungsabkommen werde geregelt, in welchem Staat das Einkommen zu besteuern sei.

Grundsatz dabei sei, dass ein Einkommen nur in einem Staat besteuert werden dürfe.

Die Bestimmung über die Höhe der Anrechnung der Quellensteuer befinde sich in Art. 23 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens.

Darin werde bestimmt, dass die auf Lizenzeinkünfte von der tschechischen Republik erhobene Quellensteuer auf die österreichische Steuer anzurechnen sei, soweit die ausländische Steuer in der auf diese Einkünfte entfallenden inländischen Steuer gedeckt sei. Dieser Artikel regle lediglich das Verfahren, welches die Doppelbesteuerung vermeide, ohne die Grundentscheidung, dass kein Einkommen einer Doppelbesteuerung unterliegen dürfe, zu verändern.

Eine eigene Bestimmung, zu welchem Zeitpunkt die Quellensteuer anzurechnen sei, gebe es nicht.

Insofern müsste die Anrechnung in dem Jahr erfolgen, in dem es tatsächlich zu einer Doppelbesteuerung komme.

Um eine doppelte Besteuerung des ausländischen Einkommens zu vermeiden werde beantragt, die ausländische Quellensteuer zur entsprechenden Verrechnung in den Folgejahren (ähnlich der Mindestkörperschaftsteuer) gutzuschreiben und die Körperschaftsteuerbescheide als vorläufige Bescheide zu erklären, da erst in Zukunft feststehen werde, ob genügend Gewinne erzielt würden, damit die durch die ausländischen Einkünfte verminderten Verlustvorträge verbraucht werden könnten.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 1999 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung dazu ist ausgeführt, dass die beantragte volle Anrechnung der in Tschechien entrichteten Steuerbeträge gemäss dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der CSSR (".... so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen.... zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der CSSR gezahlten Steuer entspricht....") nicht möglich wäre.

Überdies sei in Art. 23 Abs. 2 lit. b, I.S. des Doppelbesteuerungsabkommens normiert, dass eine Anrechnung nur insoweit in Frage komme, als überhaupt österreichische Körperschaftsteuer auf Lizenzeinkünfte aus der Tschechischen Republik entfalle.

Weiters ist zur Anrechnungsmethodik dargelegt, dass bei der Anrechnung ausländischer Steuern zwei Obergrenzen zu beachten seien.

Grundsätzlich seien nur tatsächlich bezahlte Steuern anrechenbar.

Angerechnet werde nur auf jenen Teil der österreichischen Steuer, der auf die tschechischen Lizenzeinkünfte entfalle, woraus sich ergebe, dass nur so viel an tschechischer Steuer angerechnet werden könne als auf die tschechischen Lizenzeinkünfte entfalle.

Da im vorliegenden Fall überhaupt keine österreichische Körperschaftsteuer, welche anteilmäßig auf tschechischen Lizenzeinkünften laste, anfalle, betrage die zweite Obergrenze Null.

Hinsichtlich der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 ergingen keine Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes.

Mit Anbringen vom 13. August 1999 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darin wurde ein weiteres Berufungsbegehren gestellt: Die Bw. habe im Jahr 1995 die in Vorjahren mit steuerlicher Wirkung gebildete Rückstellung für Jubiläumsgelder i.H. von S 907.350,00 (€ 65.939,70) gem. Art. I Z 64 Steuerreformgesetz 1993 freiwillig zur Gänze aufgelöst und somit nachversteuert.

Gem. § 12 b Z 33 lit. b EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 1998 sei die Verpflichtung zur Auflösung mit steuerlicher Wirkung gebildeter Jubiläumsgeldrückstellung weggefallen.

Daher werde zusätzlich zu den in der Berufung gestellten Anträgen der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1995 mit -S 4,123.837,00 (- € 299.690,92) und den Gesamtbetrag der Einkünfte mit -S 2,909.893,00 (- € 211.470,17) festzusetzen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I) Anrechnung der in der Tschechischen Republik entrichteten Quellensteuer aus Lizenzeinkünften:**

Auf den gegenständlichen Sachverhalt ist das Abkommen vom 7. März 1978, BGBl. Nr. 34/1979, zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (im folgenden "Doppelbesteuerungsabkommen" genannt), anzuwenden, welches gemäß der Kundmachung des Bundeskanzlers betreffend die zwischen der Republik Österreich und der Tschechischen Republik geltenden bilateralen Verträge vom 31. Juli 1997, BGBl. Nr. 123/1997, weiterhin in Geltung ist.

Gemäß § 12 Abs.1 des Doppelbesteuerungsabkommens dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden, in dem anderen Staat besteuert werden.

Durch diese Bestimmung ist das Besteuerungsrecht für die von der in Österreich ansässigen Bw. aus Tschechien stammenden Lizenzgebühren Österreich zugewiesen.

Gemäß Art. 12 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens hat der Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, ein Besteuerungsrecht i.H. von maximal 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Lizenzgebühren.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens rechnet die Republik Österreich, wenn eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach Artikel 12 in der Tschechischen Republik besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechischen 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 Tschechischen Republik bezogen werden.

Diese Bestimmung, welche das sogenannte Anrechnungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Lizenzeinkünften normiert, entspricht im Prinzip dem Art. 23 A des OECD-Musterabkommens.

Der Steuerverzicht des Wohnsitzstaates erfolgt beim Anrechnungsverfahren nicht von der Seite der Bemessungsgrundlage, sondern von der Seite der erhobenen Steuer her.

Auf die Besteuerung der ausländischen Einkünfte wird nicht dadurch verzichtet, dass sie nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, sondern dadurch, dass die davon erhobene Steuer gemindert wird.

Beim Anrechnungsverfahren behält der Wohnsitzstaat grundsätzlich das Recht, alle Einkünfte zu besteuern. Soweit diese Einkünfte auch im Quellenstaat besteuert werden dürfen, ist die

im Quellenstaat erhobene Steuer auf die im Wohnsitzstaat erhobene Steuer gutzuschreiben (= anzurechnen).

Der Betrag der ausländischen Steuer wird also von der Steuer des Wohnsitzstaates abgezogen. Der Verzicht bezieht sich aber - wie beim Befreiungssystem, nur in anderer Form - bloß auf die Besteuerung der ausländischen Einkünfte.

Die Gutschrift der ausländischen Steuer kann daher nicht weiter gehen, als auf diesen ausländischen Einkünften tatsächlich inländische Steuer lastet.

Dieses Ergebnis wird erzielt, indem vorerst das Gesamteinkommen und die österreichische Einkommensteuer ausschließlich nach innerstaatlichem Recht berechnet wird. Die ausländische Steuer ist aber auf diese österreichische Einkommensteuer nur höchstens bis zu dem Betrag anzurechnen, mit dem die österreichische Steuer verhältnismäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Übersteigen die negativen inländischen Einkünfte die anrechnungsberechtigten ausländischen Einkünfte, läuft die Anrechnung ins Leere, da aufgrund des negativen Welteinkommens keine Ertragsteuerbelastung der ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat vorliegt.

Durch das Anrechnungssystem soll nämlich lediglich durch Proportionalanrechnung eine Doppelbesteuerung im jeweils betreffenden Veranlagungsjahr beseitigt werden.

Es besteht mangels gesetzlicher Regelung keine Möglichkeit, eine im Jahr des Zuflusses der ausländischen Einkünfte steuerlich unverwertbare ausländische Quellensteuer auf spätere Veranlagungszeiträume vorzutragen (siehe auch VwGH 20.4.1999, 99/14/0012).

Daher werden die Begehren auf Anrechnung von in der Republik Tschechien entrichteter Quellensteuer aus Lizenzeinkünften in den Jahren 1995, 1997 und 1997 und auf vorläufige Körperschaftsteuerveranlagung dieser Jahre als unbegründet abgewiesen.

## **II) Jubiläumsgeldrückstellung 1995:**

Gemäß der Übergangsregelung in § 124 b Z 33 EStG 1988 (BGBl.Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 28/1999) gilt Art. I Z 64 des Steuerreformgesetzes 1993 nicht für Rückstellungen i.S. des § 14 Abs. 12 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999, sodass, wenn in endgültig rechtskräftig veranlagten Fällen eine Auflösung derartiger Rückstellungen vorgenommen worden sind, diese auf bis zum 30. Juni 1999 einzubringenden Antrag des Steuerpflichtigen im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens nachträglich wieder gebildet werden können.

Daher wird dem im Berufungsverfahren gestellten Begehren auf Rückgängigmachung der aufgrund des Rückstellungsverbotes gem. Art. I Z 64 Steuerreformgesetzes 1993 vorgenommenen Auflösung der Rückstellung für Jubiläumsgelder i.H. von S 907.350,00 (€ 65.939,70) im Jahr 1995 stattgegeben.

**Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wird wie folgt festgesetzt:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- S 4,123.837,00 (- € 299.690,92)
Nichtausgleichsfähige Verluste	S 1,213.944,00 (€ 88.220,75)
Gesamtbetrag der Einkünfte	- S 2,909.893,00 (- € 211.470,17)

Wien, 25. März 2003