

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Dr. Bernhard Koller und Mag. Christiane Riel-Kinzer im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die Berufung der ST.GmbH, Graz, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria WTH GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Februar 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 nach der am 25. Jänner 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Höhe der festgesetzten Abgabe bleibt unverändert.

Die Höhe des negativen Gesamtbetrages der Einkünfte wird abgeändert und mit - 204.307.701,00 S festgesetzt. Die Berechnung der Körperschaftsteuerschuld ist dem beiliegenden Verrechnungsblatt, welches Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen.

Die bisherige Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Körperschaftsteuererklärung für 2001, eingereicht am 13. Mai 2003, beantragte die Berufungswerberin (=abgekürzt Bw.) unter der Kennzahl 673 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländischer Steuer in Höhe von 37.848,00 S.

Eine Erläuterung auf welche Art von Einkünften bzw. deren Höhe und auf welches Land sich diese ausländische Steuer bezog, war der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt unterließ im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2001 die beantragte Anrechnung der ausländischen Steuer und setzte die Körperschaftsteuer 2001 ausgehend von einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte von -214,130.847,00 S und einem steuerpflichtigen Einkommen von 0 S in Höhe von 1.250,84 € (17.212,00 S) fest.

Angerechnet wurde lediglich inländische Kapitalertragsteuer in Höhe von 6.848,00 S.

Mit Berufung vom 27. Februar 2004 bekämpfte die Bw. den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und begehrte die Anrechnung *slowakischer Quellensteuer* in Höhe von 2.750,52 € (das sind 37.848,00 S).

Die Bw. führte begründend aus, dass grundsätzlich die entrichtete slowakische Quellensteuer auf jenen Teil der inländischen Steuer anzurechnen sei, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Da die Bw. im Berufungsjahr ein negatives Gesamtergebnis erwirtschaftet habe, falle nur Mindestkörperschaft von 1.750,00 € an. In der Slowakei sei aber bereits ein Betrag von 2.750,52 € an Quellensteuer entrichtet worden. Die Bw. beantragte daher die Anrechnung der in der Slowakei entrichtete Quellensteuer auf die nach Abzug der österreichischen Kapitalertragsteuer verbleibende Mindestkörperschaftsteuer Steuer in Höhe von 1.250,84 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2004 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Das Finanzamt begründete die Abweisung damit, dass eine Anrechnung ausländischer Steuer nur in dem Maße zu erfolgen habe, in dem die ausländische Steuer Deckung in der auf die ausländische Einkünfte entfallenden inländischen Steuer findet.

Die österreichische Mindestkörperschaftsteuer sei auf jeden Fall zu entrichten und sei eine Anrechnung ausländischer Steuer auf die inländische Mindestkörperschaftsteuer ausgeschlossen.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. wiederholte darin im Wesentlichen ihr bisheriges Berufungsbegehren und führte aus, dass durch die Nichtanrechnung der ausländischen Steuer de facto eine Doppelbesteuerung eintrete.

Das Finanzamt legte den Vorlageantrag mit Eingabe vom 6. August 2004 an den unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Graz vor.

Gleichzeitig beantragte das Finanzamt die Berücksichtigung der Feststellungen einer Betriebsprüfung gemäß dem Bericht der Großbetriebsprüfung vom 28. Juli 2004, Auftragsbuchnummer 103005/04.

Nach Tz. 16 des zitierten Prüfungsberichtes waren Forderungsabschreibungen gegenüber verbundenen Unternehmen in der Slowakei zu kürzen.

Die daraus resultierende Verlustkürzung für 2001 betrug 9.823.146,00 S.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Juni 2004 wurden seitens der Bw. keine Einwendungen gegen diese Feststellung vorgebracht.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2004 gab die Bw. bekannt, dass es sich bei der antragsmäßig anzurechnenden ausländischen Steuer um slowakische Quellensteuer (5%) handle, die nach Art. XXII des DBA CSSR anzurechnen sei. Bei den der Quellensteuer zu Grunde liegenden Einkünften handle es sich um Lizenzeinkünfte für die Nutzung von Kassensystemen in Höhe von 765.709,00 S.

Im Zuge des Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat Außenstelle wurde die Bw. mittels Telekopie vom 23. November zur Wahrung des Parteiengehörs mitgeteilt, dass die oa. Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich Verlustkürzung gemäß § 289 Abs. 2 BAO in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen sind.

In der am 25. Jänner 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt, dass die durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Verlustkürzungen in Höhe von 9.823.146,00 S unstrittig sind.

Im Übrigen wurde das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt und die Ansicht vertreten, dass auch EAS-Anfragebeantwortungen des BMF sowie die Körperschaftsteuerrichtlinien Tz. 1517 die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer vorsehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Anrechnung der slowakischen Quellensteuer

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob bzw. in welchem Ausmaß die in der der Slowakischen Republik entrichtete Quellensteuer für slowakischen Lizenzeinkünfte, auf die österreichische Mindestkörperschaftsteuer anzurechnen ist.

Die Bw. beantragt die entsprechende Anrechnung der slowakischen Quellensteuer auf die im angefochtenen Bescheid vorgeschriebene, verbleibende Mindestkörperschaftsteuer.

Gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Bei der Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach Abs. 3 Z 1 der zitierten Gesetzesstelle die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Überdies sieht § 24 Abs. 4 KStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung vor, dass für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr

des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten ist (Z 1), wobei diese Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen ist (Z 4). Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt (Z 4, 2. Satz).

Nach § 46 Abs. 1 EStG 1988, der auf Grund des zitierten Verweises in § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, auch bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anzuwenden ist, werden auf die Steuerschuld angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, sowie die Abzugsteuer gemäß § 109a.

Ausländische Einkommensteuer ist allerdings nur auf die Steuerschuld anzurechnen, wenn dies in Doppelbesteuerungsabkommen oder nach § 48 BAO vorgesehen ist. In diesen Fällen erfolgt die Anrechnung nicht auf Grund des § 46 EStG, sondern auf Grund des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens bzw. der BAO (siehe Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, § 46 Tz.4).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass im Rahmen der steuerlichen Beurteilung das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Staat heranzuziehen war, aus dem die Bw. Lizenzeinkünfte bezogen hat.

Konkret handelte es sich hiebei um das Doppelbesteuerungsabkommen mit der CSSR, das auch für die Slowakische Republik Gültigkeit hat.

Aufgrund des Notenwechsels zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik wurde die Weiteranwendung bestimmter österreichisch –tschechoslowakischer Staatsverträge vereinbart.

Die im Notenwechsel vorgesehenen Mitteilungen über die Erfüllung der für das Inkrafttreten erforderlichen Voraussetzungen wurden am 4. August bzw. 25. November 1994 abgegeben; der Notenwechsel trat mit 1. Jänner 1995 in Kraft und wurde mit BGBl. Nr.: 1046/1994 vom 28. Dezember 1994 veröffentlicht.

Danach wurde die Weitergeltung des Doppelbesteuerungsabkommens CSSR zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen BGBl. Nr.:34/1979 vom 7. März 1978, auch im Verhältnis zur Slowakischen Republik vereinbart und ist folglich auch auf den Berufungsfall anzuwenden.

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

Gemäß Art. 12 Abs. 2 dürfen die im Abs. 3 lit. a angeführten Lizenzgebühren jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Gemäß Art. 12 Abs. 3 bedeutet der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Lizenzgebühren" Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung

a) von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen,

b) von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, gezahlt werden.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 12 in der (nunmehr) Slowakischen Republik besteuert werden dürfen, so sieht Art. 23 Abs. 2 lit. b des Abkommens vor, dass die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in der Slowakischen 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 Slowakischen Republik bezogen werden.

Das gegenständlich anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen sieht somit für Lizenzinkünfte nach Art. 12 des Abkommens unter den dort näher angeführten Voraussetzungen die sogenannte Anrechnungsmethode vor.

Dabei kann nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b erster Satz des anzuwendenden Abkommens die Anrechnung eines der Quellensteuer entsprechenden Betrages nur erfolgen, wenn in Österreich eine Steuer vom Einkommen zu erheben ist. Weiters muss die Quellensteuer tatsächlich bezahlt worden sein. Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b zweiter Satz des Abkommens erfolgt eine Anrechnung *nur in Höhe der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden österreichischen Steuer vom Einkommen*.

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).

Diese Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welches die totale Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb seiner gesamten Erwerbsphase erfasst, vor (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss Steuerrecht, 3. Aufl. 1986, Band I, Seite 18).

Ziel des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der betreffenden Veranlagungsperiode. Ist in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven ausländischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ergibt, so unterliegen die ausländischen Einkünfte keiner österreichischen Ertragsbesteuerung, weswegen die erhobene Quellensteuer auch nicht angerechnet werden darf (siehe auch VwGH 7.8.2001, 97/14/0109; 20.4.1999, 99/14/0012; 15.4.1997, 93/14/0135).

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 dann auf diese österreichische Einkommensteuer 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.

Diese Anrechnungsbegrenzung stellt sicher, dass durch das Anrechnungsverfahren kein günstigeres Besteuerungsresultat erreicht wird, als wenn der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die betreffenden ausländischen Einkünfte überhaupt von der Steuer befreien würde.

Sind aber die ausländischen Einkünfte von der österreichischen Besteuerung vollständig freigestellt worden, gibt es keine zu beseitigende Doppelbesteuerung mehr, weil dann eben nur mehr ein Staat besteuert.

Die Mindestkörperschaftsteuer ist nicht wie die Regelkörperschaftsteuer durch die Höhe der Einkünfte, sondern die Rechtsform (unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft) bedingt.

Auch im Falle der Nichteinbeziehung der ausländischen Erträge wäre sie in diesem Ausmaß im Ansässigkeitsstaat Österreich angefallen. Es gibt keinen "Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen, der auf Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden dürfen, entfällt" (siehe Wortlaut der Artikel über die "Vermeidung der Doppelbesteuerung" der entsprechenden Abkommen).

In diesem Sinne spricht sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, aus, wenn er dezidiert ausführt, dass dann, wenn in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven ausländischen - im Beschwerdefall handelte es sich um japanische Einkünfte - in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, auf Grund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig ist, dass sich keine österreichische Steuer ergibt, die ausländischen Einkünfte keiner österreichischen Besteuerung unterliegen und daher eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Durch diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes wurde auch die in einigen EAS-Auskünften dokumentierte bisherige Ansicht der Finanzverwaltung, in Frage gestellt. Bereits vor Ergehen des zitierten Erkenntnisses wurde in der Literatur (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftssteuer, KStG 1988, Kommentar, Orac, Loseblattsammlung § 24 Tz. 57) die Ansicht vertreten, dass allenfalls bei Anfallen einer Mindeststeuer eine Anrechnung der ausländischen Steuer nur auf jenen Betrag an Mindeststeuer zulässig sei, der auch bei einer normalen Tarifbesteuerung an Steuer vorzuschreiben wäre. Die Mindeststeuer dürfte dann allerdings nicht mit künftiger Körperschaftsteuer verrechnet werden. Sollte aber *überhaupt kein Einkommen* vorhanden sein, so dürfte demnach auch keine ausländische Steuer auf die Mindeststeuer angerechnet werden. Dies ergebe sich daraus, dass es zwar eine inländische Steuer gebe, aber kein inländisches Einkommen, von dem diese inländische Steuer berechnet wird. Der Anrechnungshöchstbetrag müsste also auch in diesem Fall 0 sein." (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O., § 24 Tz.57).

Danach kann *nur* dann, wenn das Einkommen gerade so hoch ist, dass zwar nach dem Tarif eine Körperschaftsteuer anfällt, diese aber unter der Mindestkörperschaftsteuer liegt, ausländische Steuer in dem auf die Tarifsteuer entfallenden Ausmaß angerechnet werden.

In diesem Sinne sind die Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (aus denen im Übrigen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können) auszulegen, wenn sie in Rz. 1517 die Anrechnung ausländischer Steuer bis zur Höhe der auf die fiktive Bemessungsgrundlage entfallenden Steuer als zulässig erachten.

Im Übrigen bleibt durch den Vorauszahlungscharakter der Mindestkörperschaftsteuer der Bw. im Falle der tatsächlichen Versteuerung von Einkünften in den Folgejahren durch die Verrechnung in voller Höhe die indirekte Möglichkeit einer Verhinderung der Doppelbesteuerung erhalten.

Sollte aber eine Verrechnung auf Grund fehlenden positiven Einkommens auch in der Zukunft nicht gegeben sein, so ergibt sich dies nicht aus einer allfälligen Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte in Österreich, sondern aus der rein spezifischen Eigenart der österreichischen Mindestkörperschaftsteuer, die als Lenkungsinstrument (insbesondere zur Dämpfung der Rechtsformenvorteile der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft - siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann, Werilly, a.a.O., § 24 Tz. 40) eingeführt wurde und an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft, nicht aber unmittelbar an deren Einkommen anknüpft.

Das gegenständliche Doppelbesteuerungsabkommen bietet somit keine Handhabe für die "Anrechnung" der entrichteten slowakischen Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer. Durch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte wurde also im berufungsgegenständlichen Zeitraum in keiner Weise eine Belastung mit österreichischer Steuer bewirkt, was allein schon nach den Intentionen des Anrechnungsverfahrens mangels Doppelbelastung in diesem Zeitraum nicht zu einer Anrechnung ausländischer Steuern führen konnte.

Aus den angeführten Erwägungen konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

2.) Verlustkürzung

Nach § 289 Abs. 2 BAO, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nach den unwidersprochenen Prüfungsfeststellungen in Tz. 16 des Berichtes der Großbetriebsprüfung vom 28. Juli 2004, Auftragsbuchnummer 103005/004 waren die Forderungsabschreibungen gegenüber verbundenen Unternehmen in der Slowakei zu kürzen. Die daraus resultierende Verlustkürzung für 2001 betrug 9.823.146,00 S, weshalb der Gesamtbetrag der Einkünfte zu kürzen war. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Juni 2004 sowie anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 25. Jänner 2005 wurden seitens der Bw. keine Einwendungen gegen diese Feststellung vorgebracht. Die Darstellung des abgeänderten Gesamtbetrages der Einkünfte möge dem beiliegenden Berechnungsblatt, das Spruchbestandteil ist, entnommen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 25. Jänner 2005