



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D-AG, 1xxx Wien, C-Straße, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 11. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 21. Dezember 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) erzielte im Jahre 2002 aus verschiedenen Investmentfondsanteilen ausländische Dividenden und Zinsen. Daraus resultierten ausländische Quellensteuern in Höhe von € 83.332,79.

In der Körperschaftsteuer-Erklärung 2002 erklärte die Bw. bei der Kennziffer 673 den Betrag iHv € 83.332,79, das ist lt. Steuererklärung jener Betrag, um den zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird. Unter der Kennziffer 672 wurden weiters Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 3 KStG sowie ausländische Einkünfte in Höhe von € 442.902,46 erklärt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2002 wurde das Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit iHv -€ 17.883.437,53 ermittelt. Das steuerpflichtige Einkommen für das Jahr

2002 wurde somit mit € 0,00 ermittelt und die Mindestkörperschaftsteuer iHv € 5.452,-- festgesetzt.

Gegen den im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2002 wurde mit Eingabe vom 11. Jänner 2007 fristgerecht berufen. Diese Berufung richtet sich gegen die Nichtanrechnung der ausländischen Quellensteuer in Höhe der festgesetzten Mindestkörperschaftsteuer sowie gegen die Unterlassung einer Gutschrift zur Verrechnung in den Folgejahren (Anrechnungsvortrag). Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Nach den einzelnen DBA dürfen Zinsen und Dividenden (vgl. Art 10 und 11 OECD-MA) im Sitzstaat des Empfängers (Österreich) besteuert werden. Dem jeweils anderen Staat stehe in der Regel das Recht zu, von diesen Kapitalerträgen eine *Quellensteuer* in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes einzuheben. Nach den Methodenartikeln der DBA (vgl. Art 23a Abs 2 OECD-MA) sei Österreich als Ansässigkeitsstaat sodann verpflichtet, die im anderen Staat einbehaltene Quellensteuer auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag dürfe jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfalle, die aus dem anderen Staat bezogen werden (Anrechnungshöchstbetrag).

Zunächst sei festzuhalten, dass aufgrund der Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer eine inländische Steuer auf die ausländischen Kapitalerträge entfalle, weswegen eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer zu erfolgen habe. Dies werde auch ausdrücklich in Rz 1517 der Körperschaftsteuer-Richtlinien festgehalten. In den EAS 985 und 1150 habe das BMF bereits mehrfach auf diese Anrechnungsverpflichtung hingewiesen:

Falle nach der EAS-Auskunft 985 im Jahr des Bezuges von Gewinnausschüttungen aus der tschechischen Tochtergesellschaft bloß Mindestkörperschaftsteuer an, dann belaste diese im wirtschaftlichen Ergebnis den – an sich nach § 10 Abs 2 KStG steuerfreien – Einkünftezufluss. Durch abkommensgerechte Anrechnung könne jedoch die in diesem Jahr eintretende Doppelbesteuerung beseitigt werden. Sollten in einem Folgejahr steuerpflichtige Einkünfte bezogen werden und Regelkörperschaftsteuer anfallen, dann würden nur mehr die um die DBA-Anrechnung gekürzte Mindestkörperschaftsteuer auf diese Steuer anzurechnen sein.

Erziele nach der EAS-Auskunft 1150 eine österr. Kapitalgesellschaft im Jahr 1998 von ihrer italienischen Tochtergesellschaft Lizenzentnahmen und ergebe sich in diesem Jahr infolge der wieder vortragsfähig gewordenen Verlustvorträge ein negatives Einkommen, das zur Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer führe, dann könne die in Italien mit 10% einbehaltene Quellensteuer auf Lizenzgebühren auf die österr. Mindestkörperschaftsteuer angerechnet werden. Falle in einem Folgejahr wieder die Regelkörperschaftsteuer an, dann könne nur mehr die um die DBA-Anrechnung gekürzte Mindestkörperschaftsteuer auf diese Steuer angerechnet werden (vgl. auch EAS 1981).

Jener Teil der ausländischen Quellensteuer, der nicht in der Mindestkörperschaftsteuer Deckung finde, sei auf spätere Veranlagungszeiträume vorzutragen (Anrechnungsvortrag). Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach durch die Anrechnungsmethode lediglich eine Doppelbesteuerung im Veranlagungszeitraum der Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die innerstaatliche Steuerbemessungsgrundlage vermieden werden solle, wohingegen ein Vortrag von aufgrund von Verlusten nicht anrechenbarer Quellensteuern auf nachträgliche Veranlagungszeiträume mangels einer gesetzlichen Grundlage nicht erfolgen könne, widerspreche den DBA.

Der Wortlaut des Art 23a Abs 2 OECD-Musterabkommens verpflichte den Ansässigkeitsstaat, die ausländische Steuer auf die vom *Einkommen zu erhebende Steuer* anzurechnen. Voraussetzung für die Anrechnung sei, dass im Ansässigkeitsstaat eine vom Einkommen zu erhebende Steuer vorliege. Der Wortlaut des OECD-Musterabkommens lasse es aber offen, *ob* und *wann* im Ansässigkeitsstaat eine Steuer auf die anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünfte erhoben werde. Die Frage, "Ob" und "Wann" im Ansässigkeitsstaat eine zu erhebende Steuer vorliege, lasse sich nicht trennscharf voneinander abgrenzen. *Ob* im Ansässigkeitsstaat Steuern auf das Einkommen zu erheben seien, richte sich nach den Vorschriften des originär innerstaatlichen Rechts des jeweiligen Ansässigkeitsstaates. Nach originär innerstaatlichem Recht werde das Lebenseinkommen in zeitlichen Abständen besteuert. In diesem Zusammenhang sei allerdings fraglich, ob der originär innerstaatliche Gesetzgeber durch eine beliebig vornehmbare Zerteilung der Besteuerungsperioden die Anrechnungsverpflichtung ins Leere laufen lassen könne. Würde man dies bejahen, hätte man es durch legistische Ausgestaltung in der Hand, die Steuer vom Einkommen in Zeiträumen zu erheben, in denen kein Abkommensschutz bestehe.

Aus diesem Grund sei die Abkommensbestimmung autonom aus dem Abkommen heraus auszulegen. Der Abkommenswortlaut ziehe in zeitlicher Hinsicht – wann eine Steuer "erhoben" werde – keine näheren Grenzen. Anhaltspunkte für die Auslegung lassen sich jedoch aus der Zielsetzung des Abkommens gewinnen, nämlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Das Abkommen richte sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Nach *Zorn* werde eine "periodenübergreifende Einmalerfassung durch DBA nicht abgeschnitten. DBAs sollen lediglich Doppelbesteuerung vermeiden. Das Totalergebnis dürfe im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und im Sinne der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr und nicht weniger als einfach erfasst werden.

Vor diesem Hintergrund werde dem Ausdruck "zu erhebende Steuer" in Art 23a Abs 2 OECD-MA jener Inhalt beizumessen sein, der diesem Abkommenszweck am besten entspreche. So mit müsse diese Vorschrift so verstanden werden, dass die in einer Periode im Quellenstaat gezahlte Steuer im Ansässigkeitsstaat auch in einer späteren Periode angerechnet werden

könne, weil die entsprechende Steuer – bei einem negativen Welteinkommen im Ansässigkeitsstaat – erst in einer späteren Periode "erhoben werde". Nach dem von der Teleologie des Abkommens unterstützten Auslegungsergebnis werde die Steuer auf die anrechnungsbegünstigten Einkünfte erst in jener Periode "erhoben", in der aufgrund der anrechnungsfähigen positiven ausländischen Einkünfte kein Verlustvortrag mehr zur Verfügung stehe.

Die Einbeziehung der positiven ausländischen Einkünfte bewirke eine Verminderung des für einen Vortrag zur Verfügung stehenden Verlustes. Dadurch komme es lediglich zu einem temporären Steueraufschub auf einen späteren Veranlagungszeitraum. Wären demgegenüber die anrechnungsbegünstigten Einkünfte nicht erzielt worden, wäre der Verlustvortrag höher und die Steuerlast in der Periode nach erfolgter Verwertung des Verlustvortrages geringer. Die Auffassung der Finanzverwaltung würde folglich zu einer periodenübergreifenden Doppelerfassung der Lizenzeinkünfte führen. Interpretiere man den Methodenartikel Art 23a nach dem Sinn und Zweck des Abkommens, komme es lediglich – auch periodenübergreifenden – Einmalerfassung der tschechischen Lizenzeinkünfte.

Diesem Auslegungsergebnis stehe auch die Formulierung des Anrechnungshöchstbetrages in Art 23a Abs 2 OECD-MA nicht entgegen, der eine Begrenzung der Höhe des anzurechnenden Betrages vorsehe. Zum Schutz des Ansässigkeitsstaates dürfe die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur bis zum Teil der vor der Anrechnung ermittelten Einkünfte erfolgen, der auf die aus dem Quellenstaat bezogenen Einkünfte entfalle. Auch die Regelung des Anrechnungshöchstbetrages sehe keine zeitliche Schranke für das Entfallen von Steuern des Ansässigkeitsstaates auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte vor. Vielmehr werde bei dieser Regelung lediglich angeordnet, dass bei Erhebung einer Steuer – unabhängig vom jeweiligen Veranlagungszeitraum – eine Anrechnung nur bis zur Höhe der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Steuer des Ansässigkeitsstaates erfolgen dürfe. Diese Regelung komme somit erst in jenem Veranlagungszeitraum zur Anwendung, in welchem nach Maßgabe des Art 23a Abs 2 erster Satz OECD-MA eine Steuer auf die ausländischen Einkünfte erhoben werde.

Der VwGH habe in dem Erkenntnis vom 20.4.1999, Zl. 99/14/0012, zwar einen Anrechnungsvortrag verneint, dieses Erkenntnis habe sich jedoch auf den abweichenden Wortlaut des mit Japan betreffenden DBAs gestützt. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gebe es somit zur allgemeinen Frage des Anrechnungsvortrages im DBA-Recht keine gefestigte Rechtsprechung des VwGH. Vielmehr werde im Schriftum iZm dem VwGH-Erkenntnis, Zl. 99/14/0217, zu den ausländischen Betriebsstättenverlusten, in welchem der VwGH aus den DBA ein generelles Gebot der – auch periodenübergreifenden – Einmalerfassung von Einkünften ableite, der Schluss gezogen, dass die Anerkennung des Anrechnungsvortrages die konsequente Weiterentwicklung der Rechtsprechung zum DBA-Recht sein müsse.

Zum gleichen Ergebnis würde auch eine vom VwGH in dem Erkenntnis vom 25.11.2002, Zl. 99/14/0099, jüngst entwickelte gleichheitskonforme Auslegung im DBA-Recht führen. Zur Veranschaulichung solle folgendes Vergleichspaar dienen: Die in Österreich ansässigen Personen A und B betreiben in Österreich vergleichbare Unternehmen und beziehen beide im Jahr 01 Zinsen aus Italien. Während A im Jahr 01 insgesamt einen Gewinn und im Jahr 02 einen Verlust erwirtschaftet, verhält es sich bei der Person B genau umgekehrt. Bei einer zweiperiodenübergreifenden Gesamtbetrachtung würden A und B das gleiche Ergebnis erzielen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung würde im vorliegenden Fall aber nur A die in Italien im Jahr 01 einbehaltene Quellensteuer angerechnet bekommen. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung von zwei ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach vergleichbaren Sachverhalten sei nicht ersichtlich. Somit wäre auch im Sinne einer gleichheitskonformen Interpretation aus Art 23 Abs 3 lit a DBA-Italien ein Anrechnungsvortrag abzuleiten.

Die Versagung des Anrechnungsvortrages verstöße auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit der EG und sei somit gemeinschaftsrechtswidrig. Vergleiche man einen rein nationalen mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, zeige sich die Ungleichbehandlung in einer Verlustsituation. Werde bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bei einer rein innerstaatlichen Zahlung eine Quellensteuer zB Kapitalertragsteuer einbehalten, werde diese entweder auf die Jahresschuld angerechnet (Gewinnsituation) oder gutgeschrieben bzw. erstattet (Verlustsituation). Eine Doppelbesteuerung der Einkünfte sei dadurch ausgeschlossen. Im Falle einer grenzüberschreitenden Zahlung habe der Ansässigkeitsstaat bei bestimmten Kapitalerträgen die im anderen Staat einbehaltene Quellensteuer auf die Steuerschuld des Empfängers anzurechnen, um damit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Erwirtschaftete der Steuerpflichtige in diesem Jahr insgesamt einen Verlust, könne eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern nicht erfolgen.

Da im vorliegenden Fall die ausländischen Kapitalerträge den für die nächsten Jahre zur Verfügung stehenden Verlustvortrag kürzen, komme es durch die Nichtgewährung eines Anrechnungsvortrages im Ergebnis zu einer – periodenübergreifenden – Doppelbesteuerung der ausländischen Kapitalerträge. Eine sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der grenzüberschreitenden gegenüber der innerstaatlichen Kapitalanlage sei nicht ersichtlich.

Durch die Gefahr der Nichtanrechnung von ausländischen Quellensteuern werde der in Österreich ansässige Kapitalgeber in seinen wirtschaftlichen Aktivitäten beschränkt. Der Vorschrift des Art 23a Abs 2 OECD-MA sei somit auch aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen jener Inhalt beizumessen, der die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auch in *Folgeperioden* ermögliche.

Es werde daher beantragt, die ausländischen Quellensteuern in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer anzurechnen und den die Mindestkörperschaftsteuer übersteigenden Teil der

ausländischen Quellensteuer zur entsprechenden Verrechnung in den Folgejahren (ähnlich der Mindestkörperschaftsteuer) gutzuschreiben (Anrechnungsvortrag).

In der weiteren Eingabe vom 12. November 2007 verweist die Bf. auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.2.2007, Zl. 2003/13/0064. In dem dieser Beschwerde zu Grunde liegenden Fall sei der Antrag auf Anerkennung des Anrechnungsvortrages für die in Tschechien einbehaltene Quellensteuer auf Lizenzgebühren, die mangels in ausreichender Höhe festgesetzter Körperschaftsteuer in Österreich nicht anrechenbar gewesen sei, abgewiesen worden. Beantragt sei der Vortrag der in Österreich nicht angerechneten tschechischen Quellensteuern in spätere Jahre worden, in denen die Körperschaftsteuer in für die Anrechnung ausreichender Höhe festgesetzt werde. Diese Abweisung sei seitens des VwGH vor allem damit begründet worden, dass es nach der für den Streitzeitraum maßgeblichen Rechtslage verfahrensrechtlich nicht geboten sei, in Körperschaftsteuerbescheiden, in welchen aufgrund eines negativen Welteinkommens keine Körperschaftsteuer festgesetzt worden sei, über einen Anrechnungsvortrag abzusprechen.

In dem vorstehenden Fall sei jedoch die Frage nicht entschieden, ob in jenen Jahren, in denen nach Verrechnung der ausländischen Quellensteuern desselben Jahres noch eine Belastung mit österreichischer Körperschaftsteuer verbleibe, eine Verrechnung mit in den Vorjahren nicht verrechneten Quellensteuern zu gewähren sei. Das Thema "Anrechnungsvortrag" für ausländische Quellensteuern sei damit noch nicht abschließend geklärt und sei noch immer für Veranlagungsjahre relevant, in denen aufgrund einer ausreichenden Belastung mit österreichischer Körperschaftsteuer eine Verwertung erfolgen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Mindestkörperschaftsteuer:

Gemäß § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 sind juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 ist 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.

Nach § 24 Abs 4 Z 4 KStG ist die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. 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.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob ausländische Quellensteuern auf die festgesetzte Mindestkörperschaftsteuer anzurechnen sind, wenn keine nach dem "Tarif normale Körperschaftsteuer" anfällt.

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.

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 Körperschaftsteuer ausschließlich nach innerstaatlichem Recht berechnet werden. Die ausländische Steuer ist aber auf diese

österreichische Körperschaftsteuer 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 Proportionalrechnung eine Doppelbesteuerung im jeweils betreffenden Veranlagungsjahr beseitigt werden. Da die negativen inländischen Einkünfte im Jahre 2002 die anrechnungsberechtigten ausländischen Einkünfte überstiegen haben, ist eine Anrechnung der ausländischen Steuer nach der dargestellten Rechtslage nicht möglich.

Auch die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Mindestkörperschaftsteuer ist aus den folgenden Gründen nicht zulässig:

Die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs 4 KStG 1988 ist nach dem Willen des Gesetzgebers eine von der Einkommenserzielung unabhängige Verpflichtung. Sie ist nicht durch die Höhe der Einkünfte bedingt, sondern knüpft an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht an. Eine Anrechnung kann wie bereits ausgeführt nur höchstens bis zu dem Betrag erfolgen, mit dem die österreichische Steuer verhältnismäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Dies bedeutet, dass eine Anrechnung ausländischer Steuer auf die Mindestkörperschaftsteuer nur dann erfolgen kann, wenn eine nach dem "Tarif normale Körperschaftsteuer" bis zur Höhe der Mindestkörperschaftsteuer anfällt, was aber im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall ist (vgl. UFS 27.9.2005, RV/4311-W/02).

Im Übrigen wird auf die Ausführungen von Florian Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24, Rz 101 und die dort angeführte Literatur und Judikatur verwiesen.

Im vorliegenden Fall wurden im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 mit -€ 17.883.437,53 ermittelt, sodass die negativen inländischen Einkünfte die anrechnungsberechtigten ausländischen Einkünfte bei weitem übersteigen. Die beantragten ausländischen Quellensteuern in Höhe von € 83.332,79 werden daher nicht auf die Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 5.452,-- angerechnet.

2.) Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern:

Gemäß § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich.

Gemäß § 10 Abs 1 Z 1 KStG 1988 sind von der Körperschaftsteuer Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen befreit.

Nach Abs 2 leg.cit. sind von der Körperschaftsteuer Gewinnanteile jeder Art aus internationa- len 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 Einkommens- teuergesetz 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 gel- tenden Fassung erfüllen.

Gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs 2 außer Ansatz.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide im *Spruch* die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt der Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfest- setzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Die Feststellung künftiger Anrechenbarkeit ausländischer Steuern ist nicht Spruchbestandteil und daher weder geboten noch zur zweck- entsprechenden Rechtsverfolgung erforderlich, da sich ein Anrechnungsvortrag auf die Höhe der Abgabe *jenes* Jahres auswirkt, in dem der Abzug der ausländischen Steuer erfolgen soll. Die Gewährung (oder Versagung) der Anrechnung ausländischer Steuern bzw. der Anrech- nungsvortrag ist damit nicht notwendiger Spruchbestandteil des Körperschaftsteuerbescheides 2002 (vgl. VwGH 28.2.2007, Zl. 2003/13/0064).

Würde daher in dem Körperschaftsteuerbescheid 2002 der Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern verneint, so wäre die Bw. darin in keinen Rechten verletzt, da nur der Spruch eines Bescheides rechtliche Geltung erlangt (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 423 f).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt jedoch in dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2002 nicht über die Vortragsfähigkeit ausländischer Quellensteuern abgesprochen. Die Vortragsfähigkeit ausländischer Quellensteuern war somit nicht Spruchbestandteil des angefochtenen Bescheides.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juni 2011

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: