



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vertreten Y-GmbH, vom 23. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 3. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003 (vorläufiger Bescheid gem. § 200 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert und wird für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, erklärte für das Jahr 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.435.433,02. Weiters beantragte die Bw. die Anrechnung des Betrages von € 203.457,20. Laut dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 vom 3.11.2004 wurden bei der Ermittlung des Einkommens verrechenbare Verluste der Vorjahre in Höhe von € 1.826.574,77 sowie ein Verlustabzug in Höhe von € 456.643,69 berücksichtigt, so dass sich ein Einkommen von € 152.214,56 ergab. Von der ermittelten Körperschaftsteuer wurde die anrechenbare Steuer (inländische Kapitalertragsteuer) in Höhe von € 3.762,67 zum Abzug gebracht. Die belgische Quellensteuer wurde nicht wie beantragt in Höhe von € 203.457,20, sondern lediglich in Höhe von € 51.752,95 angerechnet, so dass der Betrag von € 151.704,25 nicht zur Anrechnung gelangte.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 erhobenen Berufung vom 23.11.2004 wandte sich die Bw. gegen die nicht vollständig vorgenommene Anrechnung der belgischen Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) in beantrager Höhe von € 203.457,20.

Die entsprechenden Zinserträge aus Darlehen an ihre Tochtergesellschaften A.SA und B.SA seien im Jahresabschluss 2003 mit € 1.356.381,25 enthalten.

Auf Grund von verrechenbaren Wartetastenverlusten aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen sowie aus Verlustvorträgen habe das zu versteuernde Einkommen im Jahr 2003 € 152.214,56 betragen. Demgemäß sei eine Anrechnung belgischer Quellensteuer von € 51.752,95 vorgenommen worden. Bei der verbliebenen nicht verrechneten Kapitalertragsteuer von € 151.704,25 handle es sich daher um eine Doppelbesteuerung, da einerseits die vollen Zinserträge in den Einkünften vor Verrechnung mit IFB-Verlusten enthalten seien – und somit in Zukunft bei Verbrauch der IFB-Verluste und Verlustvorträge mit 34 % bzw. 25 % Körperschaftsteuer belastet würden – und andererseits die 15 %ige Kapitalertragsteuer, die in Belgien bezahlt worden sei, nicht bzw. nur teilweise in Anrechnung gebracht werde, und auch nicht als Betriebsausgabe absetzbar sei. Weiters werde vorgebracht, dass es sich bei der angefochtenen Vorgangsweise um eine Diskriminierung der Kapitalanlage im Ausland gegenüber einer Kapitalanlage in Österreich handle. Im vorliegenden Fall seien Zinsen bezogen worden, die aus Belgien stammten, und daher von Art. 11 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Belgien (BGBl. Nr. 315/1973) erfasst seien. Nach Vorschrift des Art. 11 Abs. 2 DBA habe Belgien ein 15 %iges Besteuerungsrecht, das innerstaatlich in Belgien auch ausgeschöpft werde. Gemäß Art. 23 DBA sei Österreich zur Anrechnung der belgischen Steuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall sei es aber nicht zur Anrechnung bzw. nur zur teilweisen Anrechnung gekommen, da die belangte Behörde davon ausgegangen sei, dass in jenen Fallkonstellationen, in denen Österreich gar keine bzw. weniger Körperschaftsteuer als Quellensteuer erhebe, auch die Anrechnung scheitere bzw. nur bis zur Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer gewährt werde. Die von der belangten Behörde vertretene Auffassung bewirke im Ergebnis eine krasse Diskriminierung zwischen Kapitalanlagen in Belgien auf der einen Seite, und Kapitalanlagen im Inland auf der anderen Seite. Die Bw. hätte in diesem Fall entweder die Möglichkeit gehabt, eine Befreiungserklärung abzugeben, oder – wenn sie dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen hätte – wäre die 25 %ige Kapitalertragsteuer zwar einbehalten, aber im Wege der Veranlagung rückerstattet worden. Somit sei die Diskriminierung offenkundig. Für eine derartige unterschiedliche Behandlung zwischen österreichischen Zinsen einerseits und belgischen Zinsen andererseits sei aber keine wie immer geartete Rechtfertigung ersichtlich. Dieser Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht bestehe aber nicht nur deshalb, weil

die Kapitalanlage in Belgien gegenüber der Kapitalanlage in Österreich diskriminiert werde, sondern auch, weil die Kapitalanlage in Belgien gegenüber der Kapitalanlage in anderen EU-Staaten diskriminiert werde. Nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen werde nämlich im Quellenstaat eine geringere Quellensteuer (10 %, DBA Italien) oder keine Quellensteuer (DBA Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Luxemburg, Niederlande, Schweden) erhoben. Insgesamt ergebe sich daher, dass die Vorgangsweise der Behörde ein Bruch des Gemeinschaftsrechtsprinzip der Kapitalverkehrsfreiheit sei, und eine Diskriminierung von Bürgern eines EU-Mitgliedsstaates im Vergleich zu Bürgern eines anderen EU-Mitgliedsstaates. Es werde darauf hingewiesen, dass im Schrifttum in konsequenter Weiterentwicklung der bereits ergangenen Entscheidungen des EuGH zunehmend die Auffassung vertreten werde, dass es vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten (also im vorliegenden Fall vornehmlich der Kapitalverkehrsfreiheit) konsequent sei, nicht nur Inländer mit Ausländern, sondern auch Ausländer, die in verschiedenen Staaten ansässig seien, miteinander zu vergleichen. Aus diesen Gründen werde beantragt, dass die belgische Quellensteuer laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge. Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. flossen im Jahr 2003 Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die in Belgien ansässigen Unternehmen (Tochtergesellschaften) A.SA und B.SA iHv € 1,356.381,25 zu, die in das Jahresergebnis Eingang fanden.

Da das zu versteuernde Einkommen der Bw. im Jahr 2000 lediglich € 152.214,56 betrug, konnte ein Teilbetrag iHv € 151.704,25 der in Belgien entrichteten Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) nicht angerechnet werden.

Die Bw. begeht die Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv € 151.704,25 in der Form, dass sie laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge.

Nach der von der Bw. vertretenen Auffassung stehe die Vorgehensweise der österreichischen Finanzverwaltung im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union und stelle insbesondere eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit dar. Der Ordnung halber ist anzumerken, dass für das Jahr 2003 (im Gegensatz zu den vorangegangen und nachfolgenden Jahren) die Vornahme eines Anrechnungsvortrages nicht beantragt wurde.

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, sind juristische Personen des privaten Rechtes unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt

sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im einzelnen aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie bestimmter Freibeträge. Einkünfte im Sinne dieser Bestimmung sind bei Gewerbebetrieben nach § 2 Abs. 4 EStG 1988 der Gewinn. Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Die Körperschaftsteuer wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die Vorschriften des EStG 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach § 24 Abs. 3 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß Art. 11 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl.Nr. 415/1973 (im Folgenden: DBA Belgien) dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden. Diese Zinsen dürfen nach Art. 11 Abs. 2 DBA Belgien jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; diese Steuer darf aber 15 v.H. des Betrages der Zinsen nicht übersteigen.

Bei Personen, die in Österreich ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 1 Z 2 DBA Belgien dadurch vermieden, dass die in Belgien nach diesem Abkommen erhobene Steuer von Zinsen, die nach Art. 11 Abs. 2 zu besteuern sind, auf die von diesen Einkünften in Österreich erhobene Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer angerechnet wird.

Der anzurechnende Betrag darf aber den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der anteilig auf diese in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte entfällt.

Eine Anrechnung (und damit auch die begehrte Rückzahlung) der ausländischen Steuer auf Zinseinkünfte hat bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 Z 2 des DBA Belgien,

wonach die belgische Quellensteuer auf die von "diesen" Einkünften erhobene Steuer anzurechnen ist.

Dazu ist zu erwähnen, dass innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht bestehen. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrages als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045 unter Verweis auf Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 17f).

Die in Art. 23 Abs. 1 Z 2 DBA Belgien getroffene Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht einem übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip, welches die totale Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb seiner gesamten Erwerbsphase erfasst, vor.

Das Ziel des DBA Belgien ist eindeutig die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der betreffenden Veranlagungsperiode.

Diese Sichtweise entspricht der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wie anhand des im Folgenden dargestellten Rechtssatzes des VwGH zu ersehen ist.

„Eine Anrechnung (und damit auch die begehrte) Rückzahlung der ausländischen Steuer auf Zinseinkünfte hätte bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte erzielt worden sind. Dies ergibt sich aus dem aus § 2 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 EStG iVm § 24 Abs. 1 und 3 KStG ersichtlichen Grundsatz der Periodenbesteuerung und aus dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 Z 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Belgien (BGBl 415/1973), wonach die belgische Quellensteuer auf die von diesen Einkünften erhobene Steuer anzurechnen ist“ (VwGH 21.10.2004, 2001/13/0264).

Nach dem eindeutigen Wortlaut des DBA Belgien ist somit eine Anrechnung belgischer Quellensteuer nur dann und insoweit möglich, als es im Ansässigkeitsstaat Österreich im entsprechenden Veranlagungsjahr zu einer Steuerbelastung gekommen ist.

Das DBA Belgien bietet somit keine Rechtsgrundlage für die von der Bw. begehrte Anrechnung in Form einer Steuergutschrift bzw. einer Refundierung des den Anrechnungshöchstbetrag übersteigenden Betrages an belgischer Quellensteuer iHv ATS 2,901.908,80 (€ 210,889,94).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist nicht berechtigt, eine gesetzlich verankerungsbedürftige Verfahrensweise durch Nichtbeachtung eines klaren und eindeutigen

Wortlautes des auf Gesetzesstufe stehenden DBA herbeizuführen und sich solcherart gesetzgebende Funktionen bei der DBA-Auslegung anzumaßen.

Insoweit sich die Bw. auf das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union beruft, konkret das Gemeinschaftsrechtsprinzip der Kapitalverkehrsfreiheit für verletzt erachtet, ist festzustellen, dass bereits nach dem EuGH-Urteil vom 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly*, wohl kaum Zweifel bestehen können, dass ein abkommensrechtlicher Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform ist, zumal daraus hervorgeht, dass ein DBA lediglich verhindern soll, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden.

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zeigt, dass der von Teilen der Lehre vertretenen Auffassung, dass sich aus den DBA ergebende Einschränkungen der Methode bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung wie Anrechnungshöchstbetrag bzw. Verneinung eines Anrechnungsvortrages gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstößen würden, eine klare Absage durch den Gerichtshof erteilt wurde.

Der EuGH hat nämlich im Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs *Haribo/Salinen*, C-436/08 und C-437/08 eine gemeinschaftsrechtliche Anrechnungsverpflichtung von Quellensteuern aus Dividenden ausdrücklich verneint. Ausgeschüttete Dividenden können Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben (Rn 168). Nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts der Europäischen Union gibt es keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union (Rn 170). Art 63 AEUV kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt (Rn 170). Daher ist ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern aus Dividenden gemeinschaftlich nicht geboten. Wenngleich sich dieses EuGH-Urteil auf Dividenden bezieht, ist davon auszugehen, dass es für Quellensteuern aus anderen Quellen, d.h. Lizenzgebühren und Zinsen ebenso zu gelten hat. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH muss daher davon ausgegangen werden, dass ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern nicht zu gewähren ist, wenn es keine entsprechende gesetzliche Grundlage (Bestimmung im betreffenden DBA bzw. im österreichischen Ertragsteuerrecht) gibt (vgl. UFS 27.02.2012, RV/0226-L/12).

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich außerdem, dass die vom VwGH vertretene Rechtsansicht, wonach die Anrechnung ausländischer Quellensteuer den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen kann, der sich für jenes Veranlagungsjahr ergibt, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind, mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vereinbar ist.

Im Ergebnis bestätigt nämlich das EuGH-Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs *Haribo/Salinen*, C-436/08 und C-437/08 die vom VwGH vertretene Rechtsansicht, dass es grundsätzlich in der Hand der Abkommensparteien gelegen ist, bis zu welchem Ausmaß sie das mit den DBA verbundene Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung verwirklichen wollen.

Aus den dargelegten Gründen kann dem Begehrten der Bw. auf Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv € 151.704,25 durch Anrechnung bzw. Erstattung nicht entsprochen werden. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2012