



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Johann Steinberger und Gottfried Haselmayer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der A-AG, Adresse, vertreten durch B, vom 25. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 23. Juli 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2002 nach der am 10. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die A-AG (in der Folge mit Bw. bezeichnet) reichte am 14. Juli 2003 die Körperschaftsteuererklärung 2002 samt Beilagen und Jahresabschluss beim Finanzamt ein. Unter der Kennzahl 673 (Darauf ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausländische Steuer anzurechnen im Betrag von) war ein Betrag von € 2.404,27 ausgewiesen.

Bei der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte erklärungsgemäß mit € -836.154,38 ermittelt und Körperschaftsteuer in Höhe von € 3.500 festgesetzt.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 enthielt folgende Begründung:

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988, in der Fassung nach dem VfGH Erkenntnis vom 11.12.1997 (G 441, 442/97 u.a.) ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (35.000 € für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und 70.000 € für Aktiengesellschaften) zu entrichten.

Mit Schriftsatz vom 25. August 2003 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 rechtzeitig berufen und beantragt, die Körperschaftsteuer mit € 1.095,42 festzusetzen. Laut abgegebener Steuererklärung (Kennzahl 673) seien im Ausland anrechenbare Steuern im Betrag von € 2.404,27 entrichtet worden. Dieser Betrag sei zur Gänze anrechenbar, da das österreichische Einkommen mit einem weit über 100% liegenden Satz, bedingt durch die Mindestkörperschaftsteuer, besteuert sei.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen worden war, wurde mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2003 rechtzeitig der Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Gleichzeitig wurde gemäß § 282 BAO der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 BAO der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Berufungsverfahren gehe es ausschließlich um die Anwendung der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, der Schweiz, den Niederlanden und Frankreich betreffend die Anrechnung der auf Dividenden entfallenden Steuer, die im Quellenstaat abgezogen wurde und nicht rückforderbar sei, auf die österreichische Körperschaftsteuer.

Gemäß allen mit diesen Ländern abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sei unter anderem die Körperschaftsteuer in Österreich umfasst. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 sei ohne Anrechnung jeder ausländischen Steuer mit € 3.500 festgesetzt worden.

In der Berufungsvorentscheidung werde nun die Auffassung vertreten, dass die Körperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 keine Körperschaftsteuer darstelle und daher nicht von den Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen umfasst sei. Weder dem Körperschaftsteuergesetz noch den Doppelbesteuerungsabkommen könne jedoch entnommen werden, dass es sich bei der mit Bescheid vom 23. Juli 2003 vorgeschriebenen Körperschaftsteuer nicht um eine Körperschaftsteuer im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen und des Körperschaftsteuergesetzes handle. Es sei daher nicht einzusehen, weshalb die ausländische Steuer auf Dividenden nicht auf die in Österreich festgesetzte Körperschaftsteuer angerechnet werden sollte.

Darüber hinaus würde die in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Begründung bedeuten, dass die Mindestkörperschaftsteuer eine sogenannte Registersteuer sei, die im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht, insbesondere zur Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Richtlinie 69/335/EWG) stehe. Die Doppelbesteuerungsabkommen und das Körperschaftsteuergesetz seien EU-konform so auszulegen, dass die Mindestkörperschaftsteuer auch zur inländischen Körperschaftsteuer gehöre, weshalb ausländische Steuern auf diese anzurechnen seien.

Weiters wurde vorgebracht, dass insoweit ausländische Steuern, die entrichtet wurden, in irgendeinem Jahr aufgrund von Verlusten nicht auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden, eine Doppelbesteuerung entstehe, da im Falle der Aufholung des Verlustes in der Zukunft die ausländische Steuer aus dem Vorjahr nicht zum Abzug gebracht werden könne.

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

Nach § 1 Abs. 2 Z 1 des 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 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988.

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 1988 ist die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 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.

Bei dem in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Anrechnungsverfahren erfolgt der Steuerverzicht des Wohnsitzstaates nicht von der Seite der Bemessungsgrundlage her, sondern von der Seite der erhobenen Steuer.

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 wird. 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 Proportionalanrechnung eine Doppelbesteuerung im jeweils betreffenden Veranlagungsjahr beseitigt werden. Da die negativen inländischen Einkünfte der Bw. im Jahr 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 folgenden Gründen nicht zulässig: Die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 ist eine von der Einkommenserzielung unabhängige Verpflichtung. Sie ist nicht durch die Höhe der Einkünfte bedingt, sondern knüpft an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht an. Eine Anrechnung ausländischer Steuer 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 (vergleiche 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 hingewiesen.

Hinsichtlich der vorgebrachten Bedenken, die Mindestkörperschaftsteuer würde im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht, insbesondere zur Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Richtlinie 69/335/EWG) stehen, ist auf die weiteren Ausführungen von Florian Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24, Rz 64 und dort angeführte Literatur und Judikatur und

dabei insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 18.1.2001, Rs C-113/99, Herta Schmid, Slg 2001, I-471) hinzuweisen.

Zum weiteren Vorbringen, dass insoweit ausländische Steuern, die entrichtet wurden, in irgendeinem Jahr aufgrund von Verlusten nicht auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden, eine Doppelbesteuerung entstehe, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2007. 2003/13/0064 zu verweisen. Darin wird ausgeführt, dass ein Anrechnungsvortrag – gehe man vom Bestehen eines solchen aus – sich unmittelbar auf die Höhe der inländischen Abgabe jenes Jahres auswirken würde, in dem der Abzug der ausländischen Steuer erfolgen solle.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Dezember 2009