

GZ. RV/2127-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Elmar Gollowitzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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. wurde im Jahr 1992 in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Wien gegründet. 1997 wurden der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung nach Niederösterreich verlegt. 1999 wurde die Bw. in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt.

Satzungsgemäßer Unternehmensgegenstand sind das Management von Vertriebsgesellschaften, der Erwerb und die Verwertung von Patentrechten, Lizenzrechten und Know-How und die Durchführung unternehmensberatender Tätigkeiten.

Laut Körperschaftsteuererklärung liegen für 1997 ein handelsrechtlicher Verlust aus Gewerbebetrieb von S 4.873.897,47 bzw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 4.533.626,00 vor. Weiters wurden die Anrechnung inländischer Kapitalertragsteuer im Betrag von S 95.371,00 sowie tschechischer und slowakischer Quellensteuern im Betrag von S 188.041,00 geltend gemacht.

Laut Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1997 (Übersicht "Gewinnverteilung 1997") wurden in Tschechien und Slowakei Erträge aus "license+management fees" in Höhe von S 4.089.037,30 erzielt.

In den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung für 1997 sind unter "Rechts- und Beratungsaufwand" Aufwendungen für sonstige Honorare in Höhe von S 2.331.391,72 und für Managementgebühren in Höhe von S 5.063.441,00 ausgewiesen.

Weiters wurden von der Bw. für den Erwerb eines Pkw Ferrari, Anschaffungsdatum 23.9.1997, Anschaffungskosten in Höhe von S 580.000,00 aktiviert.

Die Bw. wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 3. Mai 1999 wie folgt zur Körperschaftsteuer 1997 veranlagt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 4.553.626,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	3.122.391,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 1.431.235,00
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	23.750,00
Anrechenbare Steuer	- 95.371,00
Gutschrift	71.621,00
(°§ 10 Abs. 8 EStG 1988)	

In einer zusätzlichen Bescheidbegründung wurde die Bw. aufgefordert, den Grund und die Höhe der (gemeint: der Aufwendungen für) Managementgebühren in Höhe von S 5.063.441,00 näher zu erläutern. Die Empfänger der Managementgebühren und der sonstigen

Honorare in Höhe von S 2,331.391,72 waren "im Hinblick auf § 162 BAO" mit Name und Adresse sowie Nettobetrag und Umsatzsteuer bekanntzugeben. Für die Anschaffungskosten des Pkw war anzugeben, weshalb keine außerbilanzmäßige Hinzurechnung gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vorgenommen wurde.

Weiters wurde in der Bescheidbegründung angeführt, dass bis zur Beantwortung des Vorhaltes die Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergehe. Im Bescheidspruch bzw. der edv-mäßigen Bescheidbegründung ist im Gegensatz dazu ein Ausspruch der Vorläufigkeit der Veranlagung nicht enthalten.

Die Bw. erhob gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 fristgerecht Berufung und beantragte, den Bescheid "im Sinne des Punktes 2 der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung abzuändern". Darin wurde die Anrechnung tschechischer und slowakischer Quellensteuer mit folgender Begründung geltend gemacht:

Für die Einkünfte aus der Tätigkeit für tschechische und slowakische Unternehmungen sei eine Quellensteuer von S 188.041,00 angefallen. Dieser Betrag sei in den Steuern vom Einkommen und Ertrag enthalten und aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd zu berücksichtigen.

Die Anrechnung der Quellensteuer werde jedoch nur dann wirksam, wenn in der Veranlagungsperiode österreichische Steuer anfällt. Da der Verlust aus österreichischen Quellen die Auslandseinkünfte übersteige, entfalle die Steueranrechnung. Die ausländischen Einkünfte hingegen würden den österreichischen Verlustvortrag kürzen und so steuerwirksam werden.

Somit ergebe sich, dass der Steuerinländer selbst die ausländische Quellensteuer in Österreich nochmals versteuern müsse. Dieses Ergebnis stelle einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das daraus abgeleitete objektive Nettoprinzip dar (Doralt-Ruppe, Grundriss Steuerrecht, 4. Auflage - gemeint: Band 1 - S. 18). Die - nichtanrechenbare - ausländische Quellensteuer sei nämlich eine Ausgabe, die durch die Erzielung der ausländischen Einkünfte verursacht wurde und folglich aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden wäre.

Es müsse daher wie in Deutschland die Möglichkeit bestehen, zumindest den Abzug der ausländischen Quellensteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen.

Systemgerecht wäre jedoch eine Anrechnung und Refundierung der Quellensteuer, weil ansonsten eine Doppelbesteuerung gegeben wäre (Verminderung des Verlustvortrages).

Zu den vom Finanzamt in der Bescheidbegründung gestellten Fragen wurde ausgeführt:

Die Erstzulassung des Pkw datiere vom 9. April 1991. Die Kürzung der Anschaffungskosten entsprechend den Angemessenheitskriterien sei somit gemäß Erlass des BMfF vom 28.9.1990, AÖF 1991/55 gegenständlich nicht vorzunehmen gewesen, da die Anschaffung durch die Bw. mehr als fünf Jahre nach der Erstzulassung erfolgt sei.

Die Bw. habe im Jahr 1997 mit zehn Unternehmungen in den Ländern Polen, Tschechien und Slowakei Managementverträge gehabt. Zu Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen hätten mangels eigener Ressourcen für die kaufmännische und technische Beratung sowie sonstige im Zusammenhang mit den Managementverträgen notwendige Aktivitäten verschiedene in- und ausländische Unternehmungen und Fachkräfte vor Ort beschäftigt werden müssen, welche auch namentlich unter Anführung der Adressen genannt wurden.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Endgültige Veranlagung:

Zwischen Spruch und Begründung eines abgabenbehördlichen Bescheides besteht regelmäßig ein derart enger Zusammenhang, dass der Inhalt des Spruches unter Einbeziehung des Begründungsteiles zu erschließen ist. Ihre Grenze findet eine solche über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung dann, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät. Ein solcher Widerspruch liegt vor, wenn der Spruch eine endgültige Abgabenfestsetzung zum Ausdruck bringt, der Begründungsteil jedoch von einer vorläufigen Bescheidserlassung spricht. Dieser Widerspruch belastet den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes (VwGH 88/14/0077 vom 12.1.1993).

Gegenständlich fehlt im Spruch sowie in der edv-mäßigen Begründung des angefochtenen Bescheides jeglicher Hinweis darauf, dass die Veranlagung vorläufig erfolgt. Dazu im Widerspruch steht die Ausführung in der zusätzlichen Bescheidbegründung, dass die Veranlagung bis zur Beantwortung der darin gestellten Fragen vorläufig ergeht.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 im Wege eines endgültigen Bescheides erfolgte.

Da die vorgehaltenen Fragen von der Bw. hinreichend beantwortet wurden, wären selbst bei Qualifizierung des angefochtenen Bescheides als vorläufig nunmehr die für eine vorläufige Veranlagung maßgeblichen Gründe weggefallen.

Die gegenständliche Berufungsentscheidung ergeht daher unter Anerkennung der strittigen Aufwendungen als endgültiger Bescheid.

2.) Anrechnung ausländischer Quellensteuer:

Mit Kundmachung des Bundeskanzlers vom 31. Juli 1997, BGBl. III Nr. 123/1997 wurde festgestellt, dass das Abkommen vom 7. März 1978 zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 34/1979 zum 1. Jänner 1993 im Verhältnis zwischen der Republik Österreich und der Republik Tschechien weiter in Kraft gestanden ist.

Aufgrund des Notenwechsels vom 22. Dezember 1993 und 14. Jänner 1994, BGBl. III Nr. 1046/1994, wurde das Abkommen auch im Verhältnis der Republik Österreich zur Slowakischen Republik in Kraft gesetzt.

Der Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen ist in der Vermeidung der Doppelbesteuerung gelegen. Dabei liegt es in der Hand der Abkommensparteien, bis zu welchem Ausmaß sie dieses Ziel verwirklichen wollen (VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; VwGH 15.4.1997, 93/14/0135).

Gemäß Art 10 Abs. 1 des gegenständlichen Abkommens dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden.

Diese Dividenden dürfen jedoch gemäß Art 10 Abs. 2 des Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen.

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 den Artikeln 10 oder 12 in der (nunmehr) Tschechischen oder 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 Tschechischen oder 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 Tschechischen oder Slowakischen Republik bezogen werden.

Das gegenständlich anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen sieht somit für Dividenden und Lizenzinkünfte nach Art 10 und 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.

Diese Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht einem - aus dem Inhalt des Abkommens nicht in der von der Bw. gewollten Form ableitbaren - übergeordneten 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).

MaW. ist Ziel des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens 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 einkommens-

mindernden 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 (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0109; 20.4.1999, 99/14/0012; 15.4.1997, 93/14/0135).

Das gegenständliche Doppelbesteuerungsabkommen bietet somit keine Handhabe für die "Anrechnung" in Form einer Steuergutschrift. Die beantragte Refundierung tschechischer und slowakischer Quellensteuer war nicht zu gewähren. Deshalb erübrigts sich auch eine genauere Überprüfung, nach welcher abkommensrechtlichen Bestimmung Quellensteuer vorgeschrieben wurde und ob diese tatsächlich im Jahr 1997 bezahlt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 4. November 2003