

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, Adresse, vertreten durch B, vom 17. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 26. September 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH (in der Folge mit Bw. bezeichnet) reichte am 8. September 2003 die Körperschaftsteuererklärung 2001 samt Beilagen und Jahresabschluss beim Finanzamt ein.

Bei der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte mit – 80.793.847 S ermittelt und Körperschaftsteuer in Höhe von 5.249,89 € festgesetzt. Der Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde vorläufig erlassen und enthielt folgende Begründung:

„Die Mindeststeuer des Organträgers war gemäß § 24 Abs.4 Z 1 KStG 1988, in der Fassung nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997 (G 441, 442/97 ua.), um die Mindeststeuer der Organgesellschaften (48.160,00 S) zu erhöhen. Diese Maßnahme hat der Verfassungsgerichtshof nicht beanstandet.“

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988, in der Fassung nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997 (G 441, 442/97 ua), 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

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen

Die Rückstellungen für drohende Verluste verbundener Unternehmen sowie für Umstrukturierung Car-Wash wurden im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Aus der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2001, Pkt. "Erläuterung zu steuerlich nicht anerkannten Rückstellungen" geht hervor, dass aus diesem Titel eine außerbücherliche Kürzung von 4.069.678,71 "drohende Verluste Garantieverzicht Erste", von 75.655.69 "drohende Verluste lt. BP nicht anerkannt" und von 614.537,84 "Umstrukturierung Car Wash lt. BP nicht anerkannt" ,also insgesamt 4.759.872,24 vorgenommen wurde.

Im Hinblick auf die Anlage 4 des Jahresabschlusses 31.12.2001 "sonstige Rückstellungen", wo die Drohverluste mit 4.218.007,- aufgelöst wurden, wird um Erläuterung des Betrages von 4.759.872,24 innerhalb von 4 Wochen ersucht.

Der Körperschaftsteuerbescheid ergeht einstweilen vorläufig (§ 200 Abs.1 BAO)."

Mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2003 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 rechtzeitig berufen und beantragt, die im Körperschaftsteuerbescheid 2001 nicht angerechnete, im Ausland einbehaltene Quellensteuer zu berücksichtigen und den Bescheid entsprechend zu berichtigen. Als Begründung wurde ausgeführt, in der Organgesellschaft C-GmbH. seien im Wirtschaftsjahr 2001 30.636,08 € an ausländischer Quellensteuer einbehalten worden, aber keine Berücksichtigung im Form einer entsprechenden Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der C-GmbH im Körperschaftsteuerbescheid 2001 des Organträgers A-GmbH erfolgt. Sei in einem bestimmten Jahr die Körperschaftsteuer im Ansässigkeitsstaat (Österreich) niedriger als die Steuer im Tätigkeitsstaat (Tochtergesellschaft) so komme es zumindest zu einer teilweisen Anrechnung in Höhe der österreichischen Mindestkörperschaftsteuer bei der empfangenden österreichischen Gesellschaft. Weiters werde in der Literatur die Auffassung vertreten, dass die verbleibende (den Anrechnungsbetrag übersteigende) ausländische Steuer in die nächsten Jahre (quasi) vorgetragen werden müsse.

Unter Anführung einer Stellungnahme von Univ. Doz. Dr. Nikolaus Zorn wurde ergänzend vorgebracht, dass ein „Anrechnungsvortrag“ an einbehaltenen ausländischen, die inländische Körperschaftsteuer übersteigenden Quellensteuern aus systematischen Gründen jedenfalls gerechtfertigt sei.

Dem Ersuchen des Finanzamtes im Körperschaftsteuerbescheid 2001 um ergänzende Erläuterungen bestimmter Bilanzpositionen wurde nachgekommen und ergaben sich daraus keine Einwände seitens des Finanzamtes.

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 2001 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.

Zum im Berufungsschriftsatz geforderten Anrechnungsvortrag wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.2.2007, 2003/13/0064 verwiesen. Danach ist gemäß § 198 Abs. 2 BAO im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 die Feststellung künftiger Anrechenbarkeit ausländischer Steuern weder geboten noch zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung erforderlich, weil sich ein Anrechnungsvortrag - ginge man vom Bestehen eines solchen aus - ohnedies unmittelbar auf die Höhe der inländischen Abgabe jenes Jahres auswirken würde, in dem der Abzug der ausländischen Steuer erfolgen soll, sodass die Gewährung (oder Versagung) der Anrechnung ausländischer Steuern zu einem notwendigen Spruchbestandteil der Körperschaftsteuerbescheide eben dieser Folgejahre würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2009