



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-AG, Adresse, vertreten durch B, vom 14. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. September 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die A.AG (in der Folge mit Bw. bezeichnet) reichte am 18. August 2005 die Körperschaftsteuererklärung 2004 samt Beilagen und Jahresabschluss beim Finanzamt ein. Bei der Kennzahl 673 (Darauf ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausländische Steuer anzurechnen im Betrag von) war ein Betrag von € 5.770,21 ausgewiesen.

Bei der Veranlagung der Berufungswerberin. zur Körperschaftsteuer 2004 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte mit €-1.347.690,79 ermittelt und Körperschaftsteuer in Höhe von € 3.416,61 festgesetzt. Eine Anrechnung der in der Erklärung ausgewiesenen ausländischen Steuer unterblieb.

Mit Schriftsatz vom 14. September 2005 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 rechtzeitig berufen und die Nichtberücksichtigung der unter Kennzahl 673 beantragten ausländischen Quellensteuern von € 5.044,44 bekämpft.

Als Begründung wurde unter anderem ausgeführt, die Bw. habe im Veranlagungszeitraum 2004 Lizeinnahmen in Höhe von € 107.927,08 aus Hongkong, China erzielt. Anlässlich der Zahlung der Lizenzgebühren seien Quellensteuern von € 5.044,44 einbehalten worden.

Zwischen Österreich und Hongkong bestehe derzeit kein Doppelbesteuerungsabkommen. Daher sei in diesem Fall auf die Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen vom 17.12.2002, BGBl II, Nr. 474/2002 zurückzugreifen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung seien, sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist und der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach § 1 Abs. 1 der Verordnung beseitigt wird, bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag dürfe lediglich den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Gemäß den KSTR 2001 Rz 1517 seien Abzugsteuern, also vor allem Kapitalertragsteuern sowie allfällige ausländische Steuerbeträge (Quellensteuern) nach Maßgabe eines DBA bis zur Höhe der auf die fiktive Bemessungsgrundlage entfallenden österreichischen Körperschaftsteuer anzurechnen. Dies müsse analog auch für die auf die gegenständlichen Lizeininkünfte entfallende Abzugsteuer, die in Hongkong erhoben wird und nach Maßgabe der angeführten Verordnung BGBl II, Nr. 474/2002 anzurechnen ist, gelten. Nur so könne in jenen Fällen, in denen kein DBA besteht, eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Die fiktive Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages seien im vorliegenden Fall die in den Einkünften der Bw. 2004 enthaltenen Lizenzgebühren von € 107.927,08. Da insgesamt im Veranlagungszeitraum 2004 ein steuerlicher Verlust entstanden ist, entspreche der Anrechnungshöchstbetrag der vorgeschriebenen Mindestkörperschaftsteuer von € 3.500. Die in Hongkong einbehaltene Abzugsteuer sei somit auf die Mindestkörperschaftsteuer von € 3.500 anzurechnen.

Dies entspreche auch der Rechtsansicht des BMF (EAS 1150 vom 31.10.1997, SWI 1997, 532).

Abschließend wurde beantragt die in Hongkong einbehaltene Quellensteuer mit einem Betrag von € 3.500 auf die vorgeschriebene Mindestkörperschaftsteuer anzurechnen und die im Jahr 2004 angefallene inländische Kapitalertragsteuer von € 83,39 zu erstatten.

In der Folge fand bei der Bw. eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Betriebsprüfung statt.

Am 31. August 2006 wurde unter anderem im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ein (neuer) Körperschaftsteuerbescheid 2004 erlassen, darin die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte mit € -993.014,83 ermittelt und Körperschaftsteuer in Höhe von € 3.416,61 (Körperschaftsteuer € 3.500 einbehaltene Steuerbeträge € -83,39) festgesetzt.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung auch gegen diesen Bescheid gerichtet.

### ***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.

§ 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen BGBl II vom 17.12.2002, Nr. 474/2002 lautet:

Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte aus jedem Staat eine gesonderte Höchstbetragsberechnung anzustellen.

Bei dem in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Anrechnungsverfahren – wie auch gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen BGBl II vom 17.12.2002, Nr. 474/2002 – 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 2004 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Dezember 2009