



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vertreten durch Y-GmbH, vom 31. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 18. Jänner 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, erklärte für das Jahr 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 36,445.229,00 (€ 2,648.578,08). Weiters beantragte die Bw. die Anrechnung des Betrages von ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) an im Jahr 2000 entrichteter belgischer Quellensteuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die betreffende Quellensteuer wurde in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung als Quellensteuer auf Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die in Belgien ansässigen Unternehmen A.SA und B.SA erläutert. Laut dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 vom 18.1.2002 wurden bei der Ermittlung des Einkommens verrechenbare Verluste der Vorjahre in Höhe von ATS 35,240.210,00 (€ 2,561.005,94) sowie ein Verlustabzug in Höhe von ATS 1,205.019,00 (€ 87.572,15) berücksichtigt, so dass sich ein Einkommen von Null ergab. Von der Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer von ATS 120.400,00 (€ 8.749,81) wurde die anrechenbare Steuer (inländische Kapitalertragsteuer) in Höhe von ATS 461.209,00 (€ 33.517,37) zum Abzug gebracht, so dass sich eine Gutschrift an Körperschaftsteuer in Höhe

von ATS 340.809,00 (€ 24.767,56) ergab. Die von der Bw. beantragte Anrechnung von ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) an belgischer Quellensteuer wurde vom Finanzamt nicht vorgenommen, da es zu keiner Körperschaftsteuerfestsetzung kam.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 erhobenen Berufung vom 31.1.2002 wandte sich die Bw. gegen die Nichtanrechnung der belgischen Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) in Höhe von ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) und brachte folgendes vor: Die entsprechenden Zinserträge aus Darlehen an ihre Tochtergesellschaften A.SA und B.SA seien im Jahresabschluss 2000 mit ATS 32,819.235,10 (€ 2,385.066,83) enthalten. Auf Grund von verrechenbaren Wartetastenverlusten aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen sowie aus Verlustvorträgen sei das zu versteuernde Einkommen in diesem Jahr Null, weshalb eine Anrechnung der belgischen Quellensteuer nicht vorgenommen worden sei. Es liege eine Doppelbesteuerung vor, da einerseits die vollen Zinserträge in den Einkünften vor Verrechnung mit IFB-Verlusten enthalten seien – und somit in Zukunft bei Verbrauch der IFB-Verluste mit 34 % Körperschaftsteuer belastet würden – und andererseits die in Belgien entrichtete Kapitalertragsteuer nicht in Anrechnung gebracht werde und auch nicht als Betriebsausgabe abziehbar sei. Diese Vorgehensweise bewirke eine Diskriminierung der Kapitalanlage im Ausland gegenüber einer Kapitalanlage in Österreich. Die Bw. habe Zinsen bezogen, die aus Belgien stammten und daher von Art. 11 Abs. 3 des DBA Belgien (BGBl. 415/1973) erfasst seien. Nach Art. 11 Abs. 2 DBA Belgien habe Belgien ein 15 %iges Besteuerungsrecht, das auch ausgeschöpft werde. Gemäß Art. 23 DBA Belgien sei Österreich zur Anrechnung der belgischen Steuer verpflichtet. Im Fall der Bw. sei es aber nicht zur Anrechnung gekommen, da die Behörde davon ausgegangen sei, dass in jenen Fallkonstellationen, in denen in Österreich gar keine Körperschaftsteuer erhoben werde, auch keine Anrechnung vorzunehmen wäre. Diese Vorgehensweise bewirke im Ergebnis eine krasse Diskriminierung von Kapitalanlagen in Belgien gegenüber Kapitalanlagen im Inland. Bei Zinserträgen aus inländischen Kapitalanlagen hätte die Bw. entweder eine Befreiungserklärung abgeben können oder es wäre die 25%ige Kapitalertragsteuer zwar einbehalten, jedoch im Wege der Veranlagung rückerstattet worden. Somit sei die Diskriminierung offenkundig. Für eine unterschiedliche Behandlung von österreichischen und belgischen Zinsen sei keine Rechtfertigung ersichtlich. Ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht bestehe auch deshalb, 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. Im Ergebnis sei das Gemeinschaftsprinzip der Kapitalverkehrsfreiheit verletzt.

Es liege eine Diskriminierung von Bürgern eines EU-Mitgliedstaates im Vergleich zu Bürgern eines anderen EU-Mitgliedstaates vor. 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 (im vorliegenden Fall vornehmlich der Kapitalverkehrsfreiheit) geboten sei, nicht nur Inländer mit Ausländern, sondern auch in verschiedenen Staaten ansässige Ausländer miteinander zu vergleichen. Aus diesen Gründen werde beantragt, dass die belgische Quellensteuer laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge bzw. ein Anrechnungsvortrag vorgenommen werde.

Die Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Februar 2006 aufgefordert, die Entrichtung der belgischen Quellensteuerbeträge des Jahres 2000 durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Dieser Aufforderung wurde von der Bw. mit Anbringen vom 15. November 2006 entsprochen, indem entsprechende Bestätigungen der belgischen Finanzverwaltung (Federale Overheidsdienst Financien, Brüssel) vorgelegt wurden.

In einem Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 7.2.2002 wurde von der Bw. folgendes vorgebracht: Bei der Überleitung des Gewinnes gemäß dem Prüfbericht unter Berücksichtigung der auszuscheidenden ausländischen Einkünfte auf den Gewinn laut Erklärung sei übersehen worden, dass im Geschäftsjahr 2000 in diesem Betrag die Auflösung von Investitionsfreibeträgen des Jahres 1996 in Höhe von € 1,487.269,03 für nach Ablauf der Behaltefrist abgereifte Investitionsfreibeträge enthalten war. Eine diesbezügliche Kürzung in der Mehr-Weniger-Rechnung sei nicht vorgenommen worden. Dazu werde auf die entsprechenden Ausführungen im dem Finanzamt vorliegenden Prüfbericht unter Tz 166 und Tz 247 verwiesen. Es werde daher die Kürzung des steuerpflichtigen Ergebnisses des Organträgers aufgrund von Auflösungen der Investitionsfreibeträge aus dem Jahr 1996 in Höhe von € 1,487.269,03, die nach Ablauf der Behaltefrist abgereift seien und keiner Gewinnrücklage zugewiesen worden seien, beantragt. Die nach dieser Kürzung resultierenden steuerlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Organkreis in Höhe von € 1,161.309,08 seien mit Wartetastenverlusten aus Vorjahren in Höhe von € 1,086.026,33 sowie mit einem vororganschaftlichen Verlustvortrag der C-GmbH in Höhe von € 75.282,75 zu verrechnen. Die demgemäß geänderten Beilagen A und B zur Körperschaftsteuererklärung 2000 seien als Anlagen beigelegt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Anrechnung belgischer Quellensteuer:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. flossen im Jahr 2000 Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die in Belgien ansässigen Unternehmen (Tochtergesellschaften) A.SA und B.SA iHv ATS 32,819.235,10 (€ 2,385.066,83) zu, die in das Jahresergebnis Eingang fanden.

Da das zu versteuernde Einkommen der Bw. im Jahr 2000 Null betrug, konnte die in Belgien entrichtete Kapitalertragsteuer (precompte mobilier) in Höhe von ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) nicht angerechnet werden.

Die Bw. begehrt die Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) in der Form, dass sie laut Erklärung angerechnet werde und eine Erstattung erfolge bzw. ein Anrechnungsvortrag vorgenommen werde.

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.

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

Gewerbsteuern 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 möglich, wenn es im Ansässigkeitsstaat Österreich im entsprechenden Veranlagungsjahr überhaupt 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 der nachweislich entrichteten belgischen Quellensteuer, zumal ihr Einkommen im berufsgegenständlichen Jahr 2000 Null betrug und es daher nicht zur Festsetzung von Körperschaftsteuer gekommen ist.

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 verstoßen 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 gemeinschaftsrechtlich 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 Begehren der Bw. auf Berücksichtigung belgischer Quellensteuer iHv ATS 4,922.885,20 (€ 357.760,02) durch Anrechnung bzw. Erstattung nicht entsprochen werden.

Zum Alternativbegehren auf Vornahme eines (nach den obigen Ausführungen nicht zu gewährenden) Anrechnungsvortrages ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass die Feststellung zukünftiger Anrechenbarkeit belgischer Quellensteuer nicht Spruchbestandteil des Körperschaftsteuerbescheides 2000 sein könnte, da der Spruch eines Abgabenbescheides gemäß § 198 Abs. 2 BAO nur die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt der Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung zu enthalten hat (vgl. VwGH 28.02.2007, 2003/13/0064).

II) Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Verlustverrechnung:

In einem Schreiben des Finanzamtes vom 31. März 2009 wurde zu diesem Berufungspunkt mitgeteilt, dass laut Tangente der C-GmbH ein zu überrechnender Gewinn von EUR 75.282,75 berücksichtigt worden sei, der gegen den bestehenden vororganschaftlichen Restverlust aus

1997 aufzurechnen sei. Der verbleibende Gewinn der Bw. sei mit eigenen Wartetastenverlusten aus den Jahren ab 1991 auszugleichen. Laut Mitteilung der steuerlichen Vertretung vom 16.5.2012 ergibt sich nach der ihrerseits mit dem Finanzamt vorgenommenen Abstimmung der Verlustverrechnung keine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2000. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2012