



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B-GmbH, vom 30. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Oktober 2007 betreffend Feststellung Gruppenträger 2005 und Körperschaftsteuer Gruppe 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Berufungswerberin (Bw.) beantragte in der Körperschaftsteuererklärung 2005 die Anrechnung von in den Jahren 2000 bis 2004 in Belgien entrichteter Quellensteuer in Höhe von insgesamt € 944.142,95. Mit dem Feststellungsbescheid Gruppenträger und dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe, beide vom 4.10.2007, wurde lediglich die Anrechnung des Betrages von € 202.418,81 der im Jahr 2005 entrichteten belgischen Quellensteuer vorgenommen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 31.3.2008 brachte die Bw. folgendes vor:

Wie im Folgenden im Rahmen der steuerlichen Würdigung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts noch im Detail gezeigt werde, stelle die Versagung der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern

- einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht und
- einen Verstoß gegen Abkommensrecht dar.

1. Berufungsgegenständlicher Sachverhalt

Die Bw. habe Darlehen an ihre belgischen Tochtergesellschaften gewährt und dafür ab 1995 Zinserträge erhalten. Nach Art. 11 Abs. 2 DBA Belgien habe Belgien auf diese Zinszahlungen einen Quellensteueranspruch von 15 % gehabt. In Anwendung der Durchführungsverordnung sei die abkommensgemäße Entlastung von der belgischen Quellensteuer auf 15 % bereits im Zeitpunkt der Zahlung vorgenommen worden.

Aufgrund von Verlusten sowie Verlustvorträgen auf Ebene der Bw. habe der überwiegende Teil dieser inländischen Quellensteuern in Österreich in den jeweiligen Jahren der Zinsvereinnahmung nicht angerechnet werden können.

Jahr 2000: Zinserträge aus Belgien € 2,385.066,83; 15 % Quellensteuer in Belgien entrichtet € 357.760,02; Steuerliches Ergebnis (inklusive belgische Zinserträge) 0,00; Angerechnete Quellensteuer 0,00; Rest (nicht angerechnete Quellensteuer) € 357.760,02.

Jahr 2001: Zinserträge aus Belgien € 1,919.134,03; 15 % Quellensteuer in Belgien entrichtet € 287.870,10; Steuerliches Ergebnis (inklusive belgische Zinserträge) € 226.409,31; Angerechnete Quellensteuer € 76.980,15; Rest (nicht angerechnete Quellensteuer) € 210.889,95.

Jahr 2002: Zinserträge aus Belgien € 1,633.026,67; 15 % Quellensteuer in Belgien entrichtet € 244.954,00; Steuerliches Ergebnis (inklusive belgische Zinserträge) € 155.520,28; Angerechnete Quellensteuer € 52.876,90; Rest (nicht angerechnete Quellensteuer) € 192.077,10.

Jahr 2003: Zinserträge aus Belgien € 1,356.381,25; 15 % Quellensteuer in Belgien entrichtet € 203.457,19; Steuerliches Ergebnis (inklusive belgische Zinserträge) € 152.214,56; Angerechnete Quellensteuer € 51.752,95; Rest (nicht angerechnete Quellensteuer) € 151.704,24.

Jahr 2004: Zinserträge aus Belgien € 1,446.367,14; 15 % Quellensteuer in Belgien entrichtet € 216.955,07; Steuerliches Ergebnis (inklusive belgische Zinserträge) € 544.833,62; Angerechnete Quellensteuer € 185.243,43; Rest (nicht angerechnete Quellensteuer) € 31.711,64.

Für die Jahre 2000 bis 2004 ergäbe sich in Summe folgendes Bild: Zinserträge aus Belgien € 8,739.975,92; Quellensteuer in Belgien entrichtet € 1,310.996,38; in Österreich angerechnete Quellensteuer € 366.853,43; Rest von in Österreich nicht angerechneter Quellensteuer € 944.142,95.

2. Würdigung

2.1. Vorliegen einer Doppelbesteuerung sowie zeitliche Aspekte

Unter der internationalen juristischen Doppelbesteuerung werde nach hA grundsätzlich die Einhebung

- vergleichbarer Steuern in zwei oder mehreren Staaten
- von demselben Steuerpflichtigen
- für denselben Steuergegenstand und
- denselben Zeitraum

verstanden (vgl. Bericht des Fiskalausschusses der OECD zum Musterabkommen 1992, Stand 2005). Die Zinserträge, die in Belgien mit Quellensteuer belastet worden seien, seien in den jeweiligen Veranlagungsperioden in das Welteinkommen der Bw. eingerechnet worden, wodurch sich die bestehenden Verlustvorträge der Gesellschaft reduziert hätten. Für die Beurteilung, ob eine Doppelbesteuerung vorliege, könne nach Ansicht der Bw. nicht entscheidend sein, ob die Steuer in Österreich bar durch Zahlung oder unbar durch Kürzung der Verlustvorträge erhoben werde. Somit ergebe sich aus der Kürzung der Verlustvorträge im vorliegenden Fall eine juristische Doppelbesteuerung, wenngleich diese vorläufig nur latenten Charakter aufweise. Im Jahr 2005 seien die – durch die Verrechnung mit den belgischen Zinserträgen verringerten – Verlustvorträge der Bw. aufgebraucht, so dass sich erstmals eine effektive Körperschaftsteuerzahlung in Österreich ergebe. Die Doppelbesteuerung der belgischen Zinserträge werde somit in dieser Veranlagungsperiode schlagend, weswegen nunmehr in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 die Anrechnung der Quellensteuerbeträge der Vorjahre beantragt werde. Dies entspreche auch der vom VwGH in seiner Entscheidung vom 28.2.2007, Zl. 2003/13/0064, festgehaltenen verfahrensrechtlichen Vorgangsweise. Hiernach sei die Entscheidung über eine ebenfalls zu gewährende zeitverschobene Anrechnung ausländischer Quellensteuern grundsätzlich in dem Jahr zu treffen, in dem die ausländischen Quellensteuern erstmalig auf eine effektiv zu zahlende österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden könnten.

2.2. Gemeinschaftsrecht

2.2.1. Verletzung der Niederlassungsfreiheit

Die oben beschriebene Doppelbesteuerung der Zinserträge stelle nach Ansicht der Bw. einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar, da sich eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts ergebe (hA; vgl. nur Loukota, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag?). Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht sei dem oben beschriebenen Sachverhalt der korrespondierende Inlandssachverhalt gegenüber zu stellen, also im hier interessierenden Fall die Zahlung einer inländischen Tochtergesellschaft an die Bw. Bei einer innerstaatlichen Zahlung würden allenfalls einbehaltene Quellensteuern entweder auf die Körperschaftsteuerschuld des Jahres angerechnet (Gewinnfall) oder in voller Höhe rückerstattet (Verlustfall). Dass diese Doppelbesteuerung im Verlustfall bei der zinsenempfangenden Muttergesellschaft zeitverschoben eintrete, vermöge an der grundsätzlichen gemeinschaftsrechtswidrigen Diskriminierung des grenzüberschreitenden

Sachverhalts nichts zu ändern. Die oben beschriebene Doppelbesteuerung stelle nach Ansicht der Bw. somit zweifelsohne eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit dar. Dies sei – obwohl die konkrete Frage durch den EuGH bisher keiner Prüfung unterzogen worden sei – auch aus den bisher ergangenen Entscheidungen und Wertungen des EuGH in wirtschaftlich vergleichbaren Fällen zu entnehmen (vgl. EuGH 14.12.2000, C-141/99, RS "AMID").

2.2.2. Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht
Nach Art. 293 EG-Vertrag obliege es grundsätzlich den Mitgliedstaaten für eine Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, insbesondere durch Abschluss von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, zu sorgen. Dementsprechend sei der aktuellen EuGH-Rechtsprechung auch zu entnehmen, dass der EuGH die grundsätzliche Kompetenz für die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei den Mitgliedstaaten und nicht bei sich selbst sehe (vgl. EuGH 14.11.2006, C-513/04, "Kerckhaert-Morres"; EuGH 14.11.2006, C-376/03, "D"). Es spreche somit viel dafür, dass sich der EuGH im vorliegenden Fall bei unterstellter Verletzung der Niederlassungsfreiheit nicht als zuständig erachte darüber zu entscheiden, ob der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat zur Sanierung der diskriminierenden Besteuerung verpflichtet sei.

Dies gelte umso mehr, als im vorliegenden Fall zwischen Österreich und Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden sei, in dem zwischen diesen beiden Staaten die Aufteilung der Besteuerungsrechte sowie die Zuteilung der Verantwortung zur Entlastung von der Doppelbesteuerung vereinbart worden sei. Im Folgenden brauche daher auf die dem Gemeinschaftsrecht zu entnehmenden, nur subsidiär zum Tragen kommenden Ansätze zur Auf- bzw. Zuteilung der Pflicht zur Entlastung von einer Doppelbesteuerung zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat nicht mehr eingegangen werden. Vielmehr werde im Folgenden auf die relevanten Bestimmungen des zwischen Österreich und Belgien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens und deren gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung eingegangen.

2.3. Pflicht zur Entlastung von der Doppelbesteuerung nach Abkommensrecht

Der Methodenartikel des Doppelbesteuerungsabkommens Belgien sei grundsätzlich dem OECD-Musterabkommen nachgebildet. Nach Art. 23 DBA sei Österreich als Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die sich ergebende Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern zu vermeiden. Der anzurechnende Betrag dürfe aber den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der anteilig auf diese in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte entfalle.

Weitere Details hinsichtlich der Ermittlung sowie praktischen Durchführung des Anrechnungsbetrages seien dem DBA Belgien nicht zu entnehmen. Nach dem OECD-Musterabkommen sei für die Anrechnung relevant, dass die Quellensteuern im Ausland

tatsächlich gezahlt worden seien. Dies sei im vorliegenden Fall nachweislich erfolgt. Hinsichtlich des Zeitraumes, in dem die Anrechnung zu erfolgen habe, sei dem OECD-Musterabkommen oder dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen nichts zu entnehmen. Ein Anrechnungsvortrag sei somit aufgrund dieser OECD-Grundlagen grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Die zeitverschobene Anrechnung ausländischer Quellensteuern stelle sich somit grundsätzlich auch als abkommensrechtliche Notwendigkeit dar. Werde in Österreich als Ansässigkeitsstaat eine zeitverschobene Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Wege eines Anrechnungsvortrages verwehrt, werde damit grundsätzlich die Österreich obliegende Verpflichtung zur Entlastung von der Doppelbesteuerung verletzt. Gerade dies laufe allerdings dem Zweck des DBA, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, zuwider. Selbst wenn man unterstelle, dass der OECD-Fiskalausschuss tatsächlich nur Doppelbesteuerungsfälle, die im selben Zeitraum effektiv zu Steuerzahlungen in zwei oder mehreren Staaten führten, vom Anwendungsbereich der Abkommen erfassen wolle, gebiete eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation des DBA jedenfalls die Entlastung von einer zeitverschoben eintretenden Doppelbesteuerung. Dies folge aus Art. 293 EG-Vertrag. Daher werde der Antrag auf Anrechnung der belgischen Quellensteuern der Vorjahre in Höhe von € 944.142,95 gestellt.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 8.4.2009 in Ergänzung zur Berufung folgendes vor: Die Ergänzungen sollten den aktuellen Meinungsstand wiedergeben, der sich in der Fachliteratur gebildet habe, andererseits würden aufgrund der aktuellen Entscheidungen des EuGH und der daraus resultierenden schlagenden Argumente für die Gewährung eines Anrechnungsvortrages für ausländische Quellensteuern zusammengefasst. Durch die Versagung eines Anrechnungsvortrages für Quellensteuern in Verlustjahren bei späteren Gewinnen komme es aus betriebswirtschaftlicher Gesamtsicht zu einer Doppelbelastung und daher gehe die in der Fachliteratur herrschende Ansicht davon aus, dass – insbesondere aus gemeinschaftsrechtlichen Grünen – die Gewährung eines Anrechnungsvortrages grundsätzlich zwingend geboten sei (vgl. diesbezüglich insbesondere die jüngeren Beiträge von Petritz, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?, RdW 2007, 311ff bzw. Kühbacher, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?, SWI 2008, 387ff, beide mit zahlreichen Verweisen auf weiterführende bzw. ältere Literatur).

Zu den bisher ergangenen Entscheidungen des VwGH sei – abgesehen von den seitens Petritz (Petritz, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?, in RdW 2007, 311ff) trefflich vor Augen geführten argumentativen Schwächen der Urteilsbegründungen – anzumerken, dass diese für die Schlussfolgerung im gegenständlichen Fall nicht herangezogen werden könnten, da es sich sowohl bei der Entscheidung vom 20.

April 1999, Zl. 99/14/0012, betreffend japanische Quellensteuer auf Lizenzgebühren, als auch bei jener vom 28. Februar 2007, Zl. 2003/13/0064, betreffend tschechische Quellensteuer auf Lizenzgebühren) um Sachverhalte in Relation zu Drittstaaten handle und daher gemeinschaftsrechtliche Überlegungen bei der Urteilsfindung des Höchstgerichtes keine Berücksichtigung gefunden hätten. Die Entscheidung vom 28. Februar 2007 beziehe sich nämlich auf einen im Jahr 2002, also vor dem EU-Beitritt Tschechiens, verwirklichten Sachverhalt. In der Entscheidung vom 21. Oktober 2004, Zl. 2001/13/0017, betreffend belgische Quellensteuer auf Zinsen, hingegen habe sich der VwGH nicht mit den zu klärenden Rechtsfragen befasst, sondern die angefochtene FLD-Entscheidung nur wegen unzureichender Sachverhaltsermittlung aufgehoben. Weiters sei angemerkt, dass auf Basis der Richtlinie 2003/49/EG vom 3. Juni 2003 ("Zinsen-/Lizenzrichtlinie") bzw. deren Umsetzung in das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten es nunmehr bei Verwirklichung eines sich wie im berufungsgegenständlichen Fall darstellenden Sachverhaltes seit 2004 zu keinem Anfall belgischer Quellensteuer mehr käme. Der maßgebliche Grund für den Rat der Europäischen Union für die Erlassung der angeführten Richtlinie sei gewesen, dass Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedsstaates steuerlich benachteiligt werden sollten. Es müsse wohl unstrittig sei, dass dieser auf der Kapitalverkehrsfreiheit basierende Grundsatz auch schon im Zeitraum vor der jeweiligen innerstaatlichen Umsetzung der betreffenden Richtlinie Geltung gehabt habe und dieser Grundsatz daher bei der Rechtsprechung zu berücksichtigen sei. Vielmehr sei die Richtlinie 2003/49/EG "sin generis" wie auch die daraus abgeleiteten innerstaatlichen Gesetze lediglich die Umsetzung des Grundrechtes der Kapitalverkehrsfreiheit nach gleichlautenden Normen für alle Mitgliedstaaten des EWR-Raumes. In diesem Zusammenhang sei auch anzumerken, dass die gegenständliche Berufung der Bw. wohl als "Altfall" einzustufen sei, und auch stattgebendenfalls seitens der Finanzbehörde nicht zu befürchten sei, dass eine Vielzahl neuer Fälle auftauchen könnte. Durch die Umsetzung der Richtlinie 2003/49/EG sei wohl spätestens ab dem Jahr 2004 in allen ähnlich gelagerten neueren Fällen von vornherein die Vermeidung des Anfalls von Quellensteuer gewährleistet. An dieser Stelle könnte nun eingewandt werden, dass es jedoch nicht Aufgabe des Ansässigkeitsstaates sei, für eine Entlastung zu sorgen, sondern die Entlastung vielmehr im Quellenstaat zu begehrten wäre. Diesbezüglich solle auf ein jüngstes Urteil des EuGH verwiesen werden (22. Dezember 2008, Rs C-282/07, Truck Center SA). In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt habe eine belgische Tochtergesellschaft in den Jahren 1994 bis 1996 Zinsen für ein Darlehen ihrer luxemburgischen Muttergesellschaft gezahlt, wodurch eine Belastung mit belgischer Quellensteuer resultiert habe. Der Sachverhalt sei daher, was die belgische Sicht betreffe,

vollinhaltlich mit jenem vergleichbar, welcher der gegenständlichen Berufung zugrunde liege. Der EuGH sei vom belgischen Cour d'appel de Liège um Veröffentlichung darüber ersucht worden, ob eine belgische Quellensteuer auf Zinszahlungen an eine Empfängergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Niederlassungs- bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit zuwider laufe, da Zinsen an eine Empfängergesellschaft mit Sitz in Belgien vom Quellensteuereinbehalt freigestellt wären und daraus eine gemeinschaftswidrige Ungleichbehandlung geschlossen werden könnte. Der EuGH habe im Ergebnis jedoch festgehalten, dass die gegenständliche belgische Regelung keinen Verstoß gegen die in den Art. 43 sowie Art. 48 EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten bedeute, da die unterschiedliche steuerliche Behandlung einer Zinszahlung an eine gebietsansässige – sowie eine gebietsfremde Empfängergesellschaft lediglich eine logische Folge der unterschiedlichen Besteuerung von gebietsansässigen/-fremden Gesellschaften sei. Eine Diskriminierung im Sinne der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte bzw. derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte sei darin jedoch nicht zu erblicken. Vielmehr sei die Stellung des Quellenstaates eine völlig andere als die des Ansässigkeitsstaates, der das Besteuerungsrecht für die Zinserträge habe. Das Urteil des EuGH sei insbesondere auch daher interessant, da in der Rechtsprechung hinsichtlich der Quellenbesteuerung von Dividenden (exemplarisch sei an dieser Stelle nur das Urteil vom 14. Dezember 2006 in der Rechtssache C-170/05, Denkavit International BV und Denkavit France SARL, angeführt) der Gerichtshof durchwegs zum Ergebnis gekommen sei, dass die Beseitigung einer europarechtswidrigen Quellenbesteuerung in den Aufgabenbereich des Quellenstaates falle. Im Hinblick auf Zinszahlungen ziehe der EuGH jedoch einen anderen Schluss und impliziere mit seinem Urteil, dass eine gemeinschaftswidrige Quellensteuer auf Zinsen durch den Ansässigkeitsstaat der Empfängergesellschaft im Wege der Anrechnung bzw. – wie im berufungsgegenständlichen Fall geboten – der Gewährung eines Anrechnungsvortrages zu beseitigen und somit eine Doppelbesteuerung auszuschließen habe. In eine ähnliche Kerbe schlage der EuGH in seinem Urteil vom 12. Februar 2009 in der Rechtssache C-138-07, Cobelfret NV. Der Gerichtshof habe die Europarechtskonformität der belgischen Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie zu beurteilen gehabt. Die belgische innerstaatliche Regelung habe vorgesehen, dass von einer belgischen Muttergesellschaft bezogene Dividenden in einem ersten Schritt der Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaft hinzugerechnet würden und in einem zweiten Schritt ein 95 % dieser Dividenden entsprechender Betrag abgezogen werden könne, jedoch nur insoweit, als bei der Muttergesellschaft ein steuerpflichtiger Gewinn vorgelegen sei. Im Ergebnis habe die belgische Regelung also dazu geführt, dass im Falle des Vorliegens eines negativen steuerlichen Ergebnisses die Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividende

vermindert würden. In weiterer Folge habe diese Verminderung der Verlustvorträge darin resultiert, dass diese Dividenden in späteren Steuerjahren indirekt bei der Muttergesellschaft besteuert würden, wenn ihr steuerliches Ergebnis positiv sei. Darin habe der EuGH eine gemeinschaftsrechtswidrige Doppelbesteuerung erkannt. Das Urteil des EuGH könne – wenn auch die Sachverhalte etwas unterschiedlich seien – ohne Zweifel analog auf den Fall der Gewährung eines Anrechnungsvortrages für Quellensteuern umgelegt werden. Auch hier würde es ohne Anrechnungsvortrag zu einer Minderung von Verlustvorträgen und somit im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung kommen, wodurch der Sinn der europarechtlichen Vorgaben, nämlich die Beseitigung steuerlicher Nachteile von verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, konterkariert würde.

Abschließend sei kurz auch noch auf Folgendes verwiesen:

- Im Zusammenhang mit der im Vorjahr ergangenen Entscheidung des VwGH zu § 10 Abs. 2 KStG (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064) bzw. der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens durch den UFS, Außenstelle Linz, vom 29. September 2008 zur selben gesetzlichen Norm, sei zwischenzeitig wiederum Bewegung in die Frage des Anrechnungsvortrages gekommen. Zwar habe sich keine der zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen des UFS explizit auf die etwaige Gewährung eines Anrechnungsvortrages bezogen, jedoch hätten sich die Stimmen in der Fachliteratur gemehrt (so zB der bereits oben zitierte Kühbacher, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?, in SWI 2008, 387ff), dass in diesem Zusammenhang ein solcher geboten sei. Die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Gewährung eines Anrechnungsvortrages bestehe im Zusammenhang mit Portfoliodividenden nach Ansicht der Bw. ebenso wie im berufungsgegenständlichen Fall der Quellensteuer auf Zinszahlungen. Dies möge auch das BMF so gesehen haben, sei doch im Begutachtungsentwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2009 nunmehr in § 10 KStG eine Steuerfreistellung für Portfoliodividenden vorgesehen. Anscheinend habe man seitens des Gesetzgebers erkannt, dass die eigenen Argumente auf europarechtlich wackeligen Beinen stünden und habe daher zeitgerecht eingelenkt.

- Gemäß einer mündlichen Auskunft aus dem BMF sei in einem eine serbische zinszahlende Gesellschaft betreffenden Fall in Anlehnung an § 48 BAO bereits ein Anrechnungsvortrag gewährt worden.

- Ebenfalls mündlich sei der steuerlichen Vertretung der Bw. die Auskunft erteilt worden, dass auch im berufungsgegenständlichen Fall aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen die Gewährung des Anrechnungsvortrages überlegt werde.

Zusammenfassung der für einen Anrechnungsvortrag sprechenden Argumente:

- Bei Vorliegen von Verlusten im Ansässigkeitsstaat gehe die Anrechnungsmethode ins Leere und führe unbestritten in zukünftigen Gewinnjahren zu einer Doppelbesteuerung. Es könne auf Basis der grundsätzlichen Wertungen des § 48 BAO sowie der Doppelbesteuerungsabkommen nicht auf die Zufälligkeit einer innerstaatlichen Steuererhebung ankommen, um eine Doppelbesteuerung anzunehmen.
- Um die Nachteile der Anrechnungsmethode aufgrund deren Gemeinschaftsrechtswidrigkeit aufzuheben, sei seitens der Europäischen Union die Zinsen-Lizenz-Richtlinie eingeführt worden, die Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen von den Quellensteuern freistelle. Diese gelte innerhalb der EU (mit Übergangsregelungen für die neu beigetretenen Staaten) seit 2004.
- Da seit 2004 für vergleichbare Fälle ohnehin eine Quellensteuerbefreiung aufgrund der Zinsen-Lizenz-Richtlinie möglich sei, betreffe die Frage eines gemeinschaftsrechtlich gebotenen Anrechnungsvortrages nur noch "Altfälle" (Zinszahlungen vor 2004).
- Die bisher ergangenen VwGH-Entscheidungen zum Anrechnungsvortrag seien für den vorliegenden Fall nicht einschlägig, da es sich um Nicht-EU-Fälle gehandelt habe.
- Die neue EuGH-Rechtsprechung zeige nach Ansicht der Bw. klar auf, dass die durch das Versagen eines Anrechnungsvortrages entstehende Doppelbesteuerung mit Gemeinschaftsrechtswidrigkeit belastet sei. Dies einerseits in der Entscheidung "Truck Center SA" als auch in der Entscheidung "Cobelfret". In Letzterer gehe es sogar – zwar zu Dividenden, aber dennoch vergleichbar – um einen Fall, in dem die Anrechnungsmethode aufgrund von Verlusten ins Leere gehe.
- Eine in diese Richtung gehende Wertung sei nach Ansicht der Bw. auch ganz klar der Reaktion des Gesetzgebers auf ein Vorabentscheidungsersuchen des UFS Linz zu entnehmen. Der Gesetzgeber habe nunmehr im Steuerreformgesetz 2009 für ausländische Portfoliodividenden – für die der VwGH lediglich eine Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern vorsehen wollte – die Befreiungsmethode zugelassen.
- Was das seitens der Finanzverwaltung immer wieder vorgebrachte Argument betreffe, dass ein genereller Anrechnungsvortrag auch nicht von anderen Staaten gewährt werde, sei folgendes anzumerken: Der VwGH selbst weise in seiner Entscheidung vom 28. September 2004, ZI. 2000/14/0172, darauf hin, dass einige Staaten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren würden und manche Staaten auch die Möglichkeit des Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge erwägen oder einen Übertrag bereits zulassen würden (unter Hinweis auf Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Rz 66 zu Art. 23 B MA). Dem Argument, dass außer Österreich somit kein Staat eine "Art" Anrechnungsvortrag zulassen würde, könne somit nicht zugestimmt werden,

notabene das BMF selbst sogar in Drittlandsfällen ohne DBA bereits auf Einzelfallbasis einen de facto-Anrechnungsvortrag eingeräumt habe.

Aufgrund der oben angeführten starken Argumente der Entwicklung der Rechtsprechung und der daraus folgenden sich festigenden Literaturmeinung könne nach Ansicht der Bw. – auch unter der Abwägung eines volkswirtschaftlichen Schadens und entgegen dem vorgebrachten Argument, dass noch kein Staat bisher einen Anrechnungsvortrag gewährt habe, - entsprechend dem Legalitätsprinzip den Argumenten der Bw. gefolgt werden und die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer gewährt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. flossen in den Jahren 2000 bis 2004 Zinserträge aus Darlehensgewährungen an die in Belgien ansässigen Unternehmen (Tochtergesellschaften) A.SA und B.SA iHv insgesamt € 8,739.975,92 zu, die in die Jahresergebnisse Eingang fanden. Da die in den Jahren 2000 bis 2004 in Belgien nachweislich entrichtete Kapitalertragsteuer (precomte mobilier) iHv insgesamt € 1,310.996,38 in Österreich nur teilweise, nämlich iHv von insgesamt € 366.853,43 zur Anrechnung gelangte, begeht die Bw. die Anrechnung des in den Jahren 2000 bis 2004 nicht angerechneten Betrages an belgischer Quellensteuer iHv insgesamt € 944.142,95 (Anrechnungsvortrag).

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 Gewerbesteuern 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 des in den Jahren 2000 bis 2004 nicht zur Anrechnung gelangten Betrages an belgischer Quellensteuer iHv insgesamt € 944.142,95 im Jahr 2005 (Anrechnungsvortrag). 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 und insbesondere 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 verstößen 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 gemeinschaftlich 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.

Die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung vollinhaltlich wiedergegebene Argumentation der Bw., welche sich auf in der Fachliteratur vertretene Ansichten sowie diverse (zu anderen Sachverhalten ergangene) EuGH-Urteile stützt und daraus eine sich aus dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union ergebende Verpflichtung zur Vornahme eines Anrechnungsvortrages für ausländische Quellensteuern ableitet, ist aufgrund des EuGH-Urteils vom 10.2.2011, verbundene Rs *Haribo/Salinen*, C-436/08 und C-437/08 zweifellos als widerlegt zu betrachten.

Insoweit sich die Bw. auf die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003

über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten bzw. deren Umsetzung in das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten beruft und argumentiert, dass es nunmehr bei Verwirklichung eines sich wie im berufungsgegenständlichen Fall darstellenden Sachverhaltes seit 2004 zu keinem Anfall belgischer Quellensteuer mehr kommen würde, ist festzustellen, dass eine Anwendung der durch diese Richtlinie ab dem Jahr 2004 geschaffenen Rechtslage auf vor dem Inkrafttreten der Richtlinie realisierte Sachverhalte nicht in Erwägung gezogen werden kann. Ein solches Vorgehen wäre aus rechtsstaatlichen Gründen zweifellos nicht vertretbar, da der Kompetenzbereich der Rechtsprechung überschritten würde. Aus den dargelegten Gründen kann dem Begehren der Bw. auf Anrechnung des in den Jahren 2000 bis 2004 nicht zur Anrechnung gelangten Betrages an belgischer Quellensteuer iHv insgesamt € 944.142,95 (Anrechnungsvortrag) nicht entsprochen werden. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2012