

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Firma Leitner & Leitner GesmbH & Co KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 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

Bei der Bw. handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in L, deren Unternehmensgegenstand im Erwerb von Beteiligungen im In- und Ausland sowie in einer Holding-Funktion besteht.

Für das berufungsgegenständliche Jahr 2002 erklärte sie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von
- € 120.594,53.

In diesen Einkünften waren laut Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 ausländische Einkünfte (Dividenden) in Höhe von € 5.063,75 enthalten und wurden für Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausländische Steuern in Höhe von € 532,14 ausgewiesen.

In einer Beilage zur Erklärung erläuterte die Bw. die ausländischen Einkünfte bzw. die darauf entfallende anrechenbare ausländische Quellensteuer folgendermaßen:

Ausländische Einkünfte:				
Dividenden Schweden	4.106,28	€		
Dividenden Finnland	334,84	€		
Dividenden Großbritannien	107,31	€		
Dividenden USA	<u>515,32</u>	€	<u>5.063,75</u>	€

Anrechenbare ausländische Quellensteuer:				
Quellensteuer Schweden 10 % lt. DBA	410,63	€		
Quellensteuer Finnland 10 % lt. DBA	33,48	€		
Quellensteuer Großbritannien 10 % (15 % lt. DBA)	10,73	€		
Quellensteuer USA 15 % lt. DBA	<u>77,30</u>	€	<u>532,14</u>	€

Im Rahmen der Veranlagung wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 23. Oktober 2003 mit € 1.747,86 festgesetzt.

Die Berechnung wurde folgendermaßen dargestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 120.594,53	€
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 120.594,53	€
Einkommen	0,00	€
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988 34 % von 0,00	0,00	€
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00	€
Körperschaftsteuer	1.750,00	€
Einbehaltene Steuerbeträge *)	- 2,14	€
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.747,86	€

*) Bei diesem Betrag handelte es sich um die in der Erklärung ausgewiesene anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer.

Die von der Bw. in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 ausgewiesene ausländische Steuer in Höhe von € 532,14 wurde ohne Begründung von der festgesetzten Körperschaftsteuer nicht in Abzug gebracht.

Dagegen ist das gegenständliche Berufungsbegehren gerichtet.

Die steuerliche Vertreterin führte im Berufungsschreiben hiezu Folgendes aus:

Die Bw. hätte im Jahr 2002 einen Verlust erzielt. Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idF nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997, G 441, 442/97 hätte sie grundsätzlich Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 1.750,-- zu entrichten. Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2002 hätte sie die Anrechnung von ausländischen Steuern in Höhe von € 532,14 beantragt. Diesem Antrag wäre jedoch im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2002 nicht Folge geleistet worden. Eine Begründung für die Versagung der Anrechnung sei dem Körperschaftsteuerbescheid 2002 nicht zu entnehmen.

Da jedoch sowohl nach Ansicht der Lehre als auch der Finanzverwaltung ausländische Quellensteuern auf die inländische Mindestkörperschaftsteuer anzurechnen wären (vgl. EAS

1150 vom 31.10.1997, SWI 1997, 532; KöStR 2001, Rz 1517; Nowotny, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388), werde beantragt, diese Rechtsmeinungen im Rahmen der Ermittlung der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2003 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung mit der Begründung ab, dass die Anrechnung deswegen zu unterbleiben hätte, weil die Mindestkörperschaftsteuer von € 1.750,-- höher als die anrechenbare ausländische Steuer wäre.

Mit Schreiben vom 28. November 2003 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hiezu aus, dass nach der in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Begründung eine Anrechnung zu unterbleiben hätte, wenn die ausländische Quellensteuer geringer als die Mindestkörperschaftsteuer wäre. Folge man dieser Ansicht, würde es in derartigen Fällen nie zu einer Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Mindestkörperschaftsteuer kommen. Die Möglichkeit einer solchen Anrechnung wäre vom BMF jedoch schon mehrmals bestätigt worden (vgl. EAS 985 vom 9.12.1995; EAS 1150 vom 31.10.1997; EAS 1499 vom 26.7.1999).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Bei der Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach Abs. 3 Z 1 der zitierten Gesetzesstelle die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Überdies sieht § 24 Abs. 4 KStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung vor, dass für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften 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 ist (Z 1), wobei diese Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine **Vorauszahlung** im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen ist (Z 4). 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 (Z 4, 2. Satz).

Nach § 46 Abs. 1 EStG 1988, der auf Grund des zitierten Verweises in § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, auch bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anzuwenden ist, werden auf die Steuerschuld angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, sowie die Abzugsteuer gemäß § 109a.

Ausländische Einkommensteuer ist allerdings nur auf die Steuerschuld anzurechnen, wenn dies in **Doppelbesteuerungsabkommen** oder nach § 48 BAO bzw. § 103 vorgesehen ist; in diesen Fällen erfolgt die Anrechnung nicht auf Grund des § 46 EStG, sondern auf Grund des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens bzw. der BAO (siehe Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 4 zu § 46).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass im Rahmen der steuerlichen Beurteilung die Doppelbesteuerungsabkommen mit jenen Ländern heranzuziehen waren, aus denen die Bw. Dividenden – dass es sich im gegenständlichen Fall um ausländische Einkünfte solcher Art handelte, steht außer Streit! – erhalten hatte, die dem Steuerabzug unterzogen worden waren.

Konkret handelte es sich hierbei um folgende Doppelbesteuerungsabkommen:

- **DBA/Schweden** (Abkommen vom 14. Mai 1959 zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung der Abänderungsprotokolle vom 6. April 1970 und vom 5. November 1991, BGBl. Nr. 39/1960, 341/1970 und 132/1993)
- **DBA/Finnland** (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. Juli 2000, BGBl. III Nr. 42/2001)
- **DBA/Großbritannien** (Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom

Einkommen vom 30. April 1969 in der Fassung der Abänderungsprotokolle vom 17. November 1977 und vom 18. Mai 1993, BGBl. Nr. 390/1970, 585/1978 und 835/1994)

- **DBA/USA** (Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 31. Mai 1996, BGBl. III Nr. 6/1998) zu beachten.

Nach sämtlichen zitierten Doppelbesteuerungsabkommen (jeweils Art. 10 der Abkommen) dürfen Dividenden, die eine in einem Staat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden.

Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden, wobei diese Steuer aber 10 bzw. 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen darf.

In sämtlichen zitierten Doppelbesteuerungsabkommen ist nach dem Vorbild des Art. 23 A des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das so genannte „**Anrechnungsverfahren**“ normiert.

Dies bedeutet, dass die Republik Österreich bei in Österreich ansässigen Personen, die Einkünfte beziehen, die nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen von diesen Staaten besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Personen zu erhebende Steuer jenen Betrag anrechnet, der der dort gezahlten Steuer entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden dürfen, entfällt („**Anrechnungshöchstbetrag**“ – Art. 20 Abs. 1 DBA/Schweden, Art. 24 Abs. 2 DBA/Großbritannien, Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA/USA, Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA/Finnland).

Es kann somit 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.

Vor allem kann eine Anrechnung aber auch nur in **Höhe der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden österreichischen Steuer vom Einkommen** erfolgen.

Diese Anrechnungsbegrenzung stellt sicher, dass durch das Anrechnungsverfahren kein günstigeres Besteuerungsresultat erreicht wird, als wenn der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die betreffenden ausländischen Einkünfte überhaupt von der Steuer befreien würde.

Sind aber die ausländischen Einkünfte von der österreichischen Besteuerung vollständig freigestellt worden, gibt es keine zu beseitigende Doppelbesteuerung mehr, weil dann eben nur mehr ein Staat besteuert.

Dies bedeutet aber wiederum, dass auch dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall! – die negativen inländischen Einkünfte die anrechnungsberechtigten ausländischen Einkünfte übersteigen, eine Anrechnung ins Leere gehen muss, da auf Grund des negativen Welteinkommens keine Ertragsteuerbelastung und damit keine Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte im Ansässigkeitsstaat vorliegt.

Die Mindestkörperschaftsteuer ist nicht wie die Regelkörperschaftsteuer durch die Höhe der Einkünfte, sondern die Rechtsform (unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft) bedingt. Auch im Falle der Nichteinbeziehung der ausländischen Erträge wäre sie in diesem Ausmaß im Ansässigkeitsstaat Österreich angefallen.

Durch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte wurde also im berufungsgegenständlichen Zeitraum in keiner Weise eine Belastung mit österreichischer Steuer bewirkt, was allein schon – den Intentionen des Anrechnungsverfahrens entsprechend – mangels Doppelbelastung in diesem Zeitraum nicht zu einer Anrechnung ausländischer Steuern führen konnte.

Es gibt keinen „Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen, der auf Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden dürfen, entfällt“ (siehe Wortlaut der Artikel über die „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ der entsprechenden Abkommen).

In diesem Sinne spricht sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, aus, wenn er dezidiert ausführt, dass dann, wenn in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven ausländischen – im Beschwerdefall handelte es sich um japanische – Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, auf Grund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig ist, dass sich keine österreichische Steuer ergibt, die ausländischen Einkünfte keiner österreichischen Besteuerung unterliegen und daher eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Durch diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes wurde auch die in einigen EAS-Auskünften dokumentierte bisherige Ansicht der Finanzverwaltung, auf die sich die Bw. bezog, in Frage gestellt, wobei darauf hingewiesen wird, dass bereits vor Ergehen des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes in Kommentaren namhafter Autoren wie Bauer-

Quantschnigg zum Ausdruck gebracht worden war, dass – im Gegensatz zur damaligen Verwaltungspraxis ! – einige Argumente dafür sprächen, „bei Anfallen einer Mindeststeuer die Anrechnung der ausländischen Steuer nur auf jenen Betrag an Mindeststeuer zuzulassen, der auch bei einer normalen Tarifbesteuerung an Steuer vorzuschreiben wäre. Die Mindeststeuer dürfte dann allerdings nicht mit künftiger Körperschaftsteuer verrechnet werden. Sollte demnach überhaupt kein Einkommen vorhanden sein, so dürfte demnach auch keine ausländische Steuer auf die Mindeststeuer angerechnet werden. Dies ergibt sich daraus, dass es zwar eine inländische Steuer gibt, aber kein inländisches Einkommen, von dem diese inländische Steuer berechnet wird. Der Anrechnungshöchstbetrag müsste also auch in diesem Fall 0 sein.“ (Bauer-Quantschnigg, Kommentar zur Körperschaftsteuer, Tz 57 zu § 24).

Diese Argumentation birgt aber auch schon die Antwort auf die Aussage der Bw. in ihrem Vorlageantrag in sich, dass bei Vorschreibung einer Mindestkörperschaftsteuer es nie zu einer Anrechnung ausländischer Steuer kommen könne.

Ist das Einkommen nämlich gerade so hoch, dass zwar nach dem Tarif eine normale Körperschaftsteuer anfällt, diese aber unter der Mindestkörperschaftsteuer liegt, so kann ausländische Steuer sehr wohl in dem auf die Tarifsteuer entfallenden Ausmaß angerechnet werden.

In diesem Sinne scheinen sich aber auch die von der Bw. in ihrer Argumentation herangezogenen Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (aus denen jedoch ohnehin keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können !) auszusprechen, wenn sie in Rz 1517 die Anrechnung ausländischer Steuer bis zur Höhe der auf die **fiktive Bemessungsgrundlage** entfallenden Steuer als zulässig erachten.

Im Übrigen bleibt durch den Vorauszahlungscharakter der Mindestkörperschaftsteuer der Bw. im Falle der tatsächlichen Versteuerung von Einkünften in den Folgejahren durch die Verrechnung in voller Höhe die indirekte Möglichkeit einer Verhinderung der Doppelbesteuerung erhalten.

Sollte aber eine Verrechnung auf Grund fehlenden positiven Einkommens auch in der Zukunft nicht gegeben sein, so ergibt sich dies nicht aus einer allfälligen Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte in Österreich, sondern aus der rein spezifischen Eigenart der österreichischen Mindestkörperschaftsteuer, die als Lenkungsinstrument (insbesonders zur Dämpfung der Rechtsformenvorteile der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft – siehe Bauer-Quantschnigg, a.a.O., Tz 40 zu § 24) eingeführt wurde und an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft, nicht aber unmittelbar an deren Einkommen anknüpft.

Aus den angeführten Erwägungen konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 29. Juni 2004