



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y-GmbH als Rechtsnachfolger der X-B.V., Zweigniederlassung Österreich, vertreten durch Steuerberater, Wien1, vom 24. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. Februar 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer beträgt:

| | 2002 | 2003 | 2004 |
|---|-----------|-----------|-----------|
| Körperschaftsteuer vom Einkommen | 82.073,04 | 67.439,49 | 63.845,88 |
| Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung | 1.657,11 | 2.564,89 | 1.001,81 |
| Körperschaftsteuer | 83.730,15 | 70.004,38 | 64.847,69 |

Entscheidungsgründe

Die X-B.V. . Zweigniederlassung Österreich machte in den Erklärungen betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 die Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe geltend.

Mit Einbringungsvertrag vom 1. April 2004 brachte die X-B.V.. ihre inländische Zweigniederlassung gemäß Art. III UmgrStG zum Stichtag 31. März 2004 in die Y-GmbH ein. Die inländische Zweigniederlassung der X-B.V. . wurde am 15.10.2004 im Firmenbuch gelöscht.

Das Finanzamt anerkannte bei der Veranlagung der Y-GmbH als Rechtsnachfolger der X-B.V. . Zweigniederlassung Österreich (in der Folge: Bw.) zur Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 (Bescheide vom 16. Februar 2006) mit folgender Begründung nicht den Abzug der Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe:

§ 11 Abs. 2 KStG sehe eine Einschränkung auf die Rechtsform der Kapitalgesellschaft und der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vor. Weiters sei aus der Formulierung des zweiten Satzes der o.a. Gesetzesstelle „Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können...“ abzuleiten, dass Voraussetzung für eine Anwendung (des § 11 KStG) die unbeschränkte Steuerpflicht sei.

Da ausländische Körperschaften nicht Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften darstellen, sondern sonstige juristische Personen des privaten Rechts seien, und nur beschränkt steuerpflichtig seien, stehe ein Abzug der Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe nicht zu.

Die Bw. beantragte in ihrer Berufung gegen die oa. Bescheide, die Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe und die Besteuerung des Sondergewinnes mit folgenden Beträgen zu berücksichtigen:

| Jahr | Eigenkapitalzuwachsverzinsung | Steuer auf den Sondergewinn |
|-------------------------|-------------------------------|-----------------------------|
| Körperschaftsteuer 2002 | 6.628,45 | 1.657,11 |
| Körperschaftsteuer 2003 | 10.259,56 | 2.564,89 |
| Körperschaftsteuer 2004 | 4.007,23 | 1.001,81 |

Art 25 Abs. 3 des DBA Niederlande, dessen Wortlaut Art 24 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 2003 exakt entspreche, bewirke, dass die österreichische Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden dürfe als ein österreichisches Unternehmen. Die Besteuerung der österreichischen Betriebstätte eines

niederländischen Unternehmens dürfe nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von österreichischen Unternehmen, die die gleiche Tätigkeit ausüben.

Die X-B.V. . sei eine Gesellschaft iSd Art 2 der RL 90/435 EWG und daher gemäß Rz 110 KStR jedenfalls mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar. Eine Verweigerung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung würde eine nach Art. 24 Abs. 3 DBA verbotene Diskriminierung darstellen.

Weiters gebiete Art 48 EGV die Erstreckung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auf Betriebstätten von in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften. Würde nämlich die X-B.V. . eine inländische Tochtergesellschaft gründen, könnte diese von der Eigenkapitalzuwachsverzinsung Gebrauch machen. Insbesondere in Hinblick auf die Judikatur des EuGH (vgl. EuGH vom 28.1.1986, Rs 270/83, avoir fiscal und vom 21.9.1999, Rs C-307/97, Compagnie de Saint Gobain) sei die Verweigerung der Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung für die Betriebstätte einer niederländischen B.V. als Verletzung des Art 48 EGV anzusehen.

Eine Rechtfertigung der Diskriminierung wäre nur in den in Art 56 EGV aufgezählten Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit möglich, wobei diese Rechtfertigungsgründe eng auszulegen seien. Da insbesondere die Möglichkeit der Gründung einer Tochtergesellschaft anstelle der Betriebstätte nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt werde (avoir fiscal) und die Wirkungen der Eigenkapitalzuwachsverzinsung in Form der Betriebsausgabe sowie des Sondergewinns auf Ebene der Betriebstätte einträten, sodass es keine die Kohärenz des Steuersystems beeinträchtigende Wirkung gebe, scheide eine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der Betriebstätte einer EU-ansässigen Kapitalgesellschaft bzw. unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 konnten auch Körperschaften von der Eigenkapitalzuwachsverzinsung des § 11 EStG 1988 Gebrauch machen; diese Regelung galt für Körperschaften für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2004.

§ 11 Abs 2 KStG 1988 idF des SteuerRefG 2000, BGBl. I 106/1999 und des BudgetbegleitG 2001, BGBl. I 142/2000 lautete:

Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gemäß § 11 des

Einkommensteuergesetzes 1988 – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen.

Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können die Verzinsung nur gemäß § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes geltend machen...

Gemäß Art 43 EGV sind die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten...

Gemäß Art 48 EGV stehen für die Anwendung dieses Kapitels die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsgemäßen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 20.2.2008, Zl. 2008/15/0019 aus:

Im Bereich der Körperschaften sah § 11 Abs. 2 KStG 1988 bis zum BGBl. I Nr. 57/2004 eine Einschränkung auf die Rechtsform der Kapitalgesellschaft und der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vor.

Ausländische Körperschaften mit inländischen Betrieben sind von der Begünstigung hingegen ausgeschlossen. Gemäß den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage sind ausländische Gesellschaften nämlich keine Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, sondern sonstige juristische Personen des privaten Rechts. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass inländischen Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wird, in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes auf Gewinnanteile zu gelangen (25 % statt 34 %), der vergleichbaren ausländischen Gesellschaften vorenthalten wird.

Die steuerliche Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gesellschaften ist nur zulässig, wenn zwischen den beiden Gruppen von Gesellschaften ein objektiver Unterschied besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte. Dies traf bezogen auf den beschwerdegegenständlichen Fall nur insoweit zu, als eine österreichische Aktiengesellschaft in Österreich auf der Grundlage ihrer weltweit erzielten Einkünfte besteuert wird (unbeschränkte Steuerpflicht), wohingegen eine deutsche Aktiengesellschaft, die im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz hat, in Österreich nur auf Grundlage ihrer in Österreich erzielten Gewinne der Besteuerung unterliegt (beschränkte Steuerpflicht). Dieser objektiv bestehende Unterschied vermag aber eine Ungleichbehandlung der vorliegenden Art nicht zu rechtfertigen.

Dasselbe hat im Berufungsfall zu gelten: Die X-B.V. . ist eine nach niederländischem Recht gegründete „bseloten Vennotshap met beperkte aansprakelijkheid“ (übersetzt etwa: Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Gesellschaften dieser Rechtsform fallen unter Art. 2 der RL Nr 90/435/EWG (Mutter/Tochter-Richtlinie, siehe Anlage 2 zum EStG 1988) und stellen jedenfalls den Kapitalgesellschaften österreichischen Rechts vergleichbare Körperschaften dar. Der Unterschied, dass diese Gesellschaft nur mit den in ihrer inländischen Zweigniederlassung erzielten Gewinnen beschränkt steuerpflichtig ist, vermag eine Ungleichbehandlung bei der Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht zu rechtfertigen.

Der Berufung ist somit stattzugeben.

Die Eigenkapitalzuwachsverzinsung ist als Betriebsausgabe abzuziehen; zugleich ist sie als Sondergewinn gemäß § 22 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 mit 25 % zu versteuern.

Das steuerpflichtige Einkommen beträgt:

| | 2002 | 2003 | 2004 |
|--------------------------------------|------------|------------|------------|
| Einkommen laut Bescheid | 248.019,75 | 208.611,00 | 191.789,22 |
| - Eigenkapitalzuwachsverzinsung | 6.628,45 | 10.259,56 | 4.007,23 |
| Einkommen laut Berufungsentscheidung | 241.391,30 | 198.351,44 | 187.781,99 |

Die angefochtenen Bescheide sind wie folgt abzuändern:

| | |
|--|------------------|
| Körperschaftsteuer 2002: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 241.391,30 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 241.391,30 |
| Einkommen | 241.391,30 |
| Körperschaftsteuer vom Einkommen: | |
| 34 % von 241.391,30 | 82.073,04 |
| Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung | 1.657,11 |
| Körperschaftsteuer | 83.730,15 |
| | |
| Körperschaftsteuer 2003: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 198.351,44 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 198.351,44 |
| Einkommen | 198.351,44 |
| Körperschaftsteuer vom Einkommen: | |
| 34 % von 198.351,44 | 67.439,49 |
| Steuer vom Sondergewinn aus der Eigenkapitalzuwachsverzinsung | 2.564,89 |
| Körperschaftsteuer | 70.004,38 |
| | |
| Körperschaftsteuer 2004: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 187.781,99 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 187.781,99 |
| Einkommen | 187.781,99 |

| | |
|---|------------------|
| Körperschaftsteuer vom Einkommen: | |
| 34 % von 187.781,99 | 63.845,88 |
| Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung | 1.001,81 |
| Körperschaftsteuer | 64.847,69 |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2010