jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2008/15/0019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.02.2008

Index

E1E;
E6J;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E043 EG Art43;
11997E046 EG Art46;
11997E048 EG Art48;
61997CJ0311 Royal Bank of Scotland VORAB;
62000CJ0324 Lankhorst-Hohorst VORAB;
BAO §188;
BAO §192;
EStG 1988 §11 Abs2 idF 1999/I/106;
EStG 1988 §11 idF 1999/I/106;
KStG 1988 §1 Abs3 Z2;
KStG 1988 §1 Abs3 Z3;
KStG 1988 §1;
KStG 1988 §11 Abs2;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde der E AG, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32 und 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 17. Oktober 2003, Zlen. RV/0328-L/03, RV/2048-L/02, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine nach deutschem Recht errichtete Aktiengesellschaft, ist zu 95% an einer inländischen GmbH & Co KG (in weiterer Folge: KG) beteiligt und mit ihren aus dieser Beteiligung resultierenden Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

In den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligte an der KG und machte gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 11 Abs. 2 EStG 1988 einen Betriebsausgabenabzug für die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil an der KG geltend.

Das Finanzamt erhöhte mit Körperschaftsteuerbescheid vom 14. Juni 2002 und vorläufigem Körperschaftsteuerbescheid vom 22. April 2003 die von der Beschwerdeführerin für die Jahre 2000 und 2001 erklärten Einkünfte um den Betrag der fiktiven Eigenkapitalzuwachsverzinsung mit der Begründung, dass ausländische Körperschaften von dieser Begünstigung ausgeschlossen seien.

In den gegen die angeführten Bescheide erhobenen Berufungen brachte die Beschwerdeführerin vor, dass über die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses auf Ebene der KG im Rahmen des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO abzusprechen sei, weshalb eine Berufung gegen die davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 grundsätzlich nicht erforderlich wäre. Die Beschwerdeführerin ersuche jedoch die Körperschaftsteuerverfahren jedenfalls offen zu halten, da unter Umständen fraglich sei, ob die Eigenkapitalzuwachsverzinsung auf Ebene der Mitunternehmerschaft im Rahmen des Feststellungsbescheides oder erst auf Ebene der Körperschaftsteuererklärung des Gesellschafters geltend zu machen sei.

Im Übrigen wurde auf die Berufung gegen den Feststellungsbescheid der KG betreffend das Jahr 2000 verwiesen der über diese Berufung ergangene Bescheid bildet den Gegenstand des hg. Erkenntnisses vom 1. Juni 2006, 2006/15/0021, in der im Wesentlichen vorgebracht wurde, dass die steuerliche Mitunternehmerschaft eine Betriebsstätte für die Beschwerdeführerin begründen würde und die Beschwerdeführerin mit den österreichischen Betriebsstätteneinkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig sei. Der vorliegende Sachverhalt sei eindeutig unter die Bestimmung des § 11 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 zu subsumieren. Dem stehe auch der zweite Satz des § 11 Abs. 2 leg. cit. nicht entgegen, weil der Betriebsvermögensvergleich der Mitunternehmerschaft zugleich auch den Betriebsvermögensvergleich für die Betriebsstätte des Gesellschafters darstelle und kein darüber hinausgehendes Betriebsvermögen des Mitunternehmers vorliege.

Die Verweigerung der Steuerbegünstigung sei auch aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 11 Abs. 2 KStG 1988 nicht ableitbar. Diese Bestimmung regle den Betriebsausgabenabzug für Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unter Verweis auf § 11 EStG 1988 und bestimme gleichzeitig, dass andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Verzinsung nur gemäß § 11 Abs. 2 EStG 1988, dass heiße als Mitunternehmer, wenn die Mitunternehmerschaft den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittle, geltend machen könnten. Aus der Nichterwähnung der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften könne nicht geschlossen werden, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften jedenfalls von der Eigenkapitalverzinsung ausgeschlossen wären. Der Ausschluss der ausländischen Körperschaften mit inländischen Betriebsstätten von der Geltendmachung der Steuerbegünstigung verstoße gegen die im Gemeinschaftsrecht verankerte Niederlassungsfreiheit. Die Vergleichbarkeit im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (u.a. "avoir fiscal", "Saint-Gobain") sei gegeben. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot verbiete die Schlechterstellung von Betriebstätten gegenüber gebietsansässigen Steuerpflichtigen.

In der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wird zudem auf eine Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen hingewiesen, in der die Ansicht vertreten werde, dass die einer österreichischen Kapitalgesellschaft eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auch der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen (sogar schweizerischen) Kapitalgesellschaft zustehe (SWI 2003, 4).

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Dies mit der Begründung, dass der Gesetzgeber beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich von der Begünstigung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 11 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen habe. Der sich daraus ergebende Nachteil würde ausländische Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, und inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts treffen, weshalb ein näheres Eingehen auf die zur Niederlassungsfreiheit gemachten Einwendungen in der Berufung und die dazu zitierten EuGH-Entscheidungen entfallen könne. Der von der Beschwerdeführerin angeführten Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen liege hingegen ein Sachverhalt zugrunde der mit dem vorliegenden nicht vergleichbar sei. Die Auskunft beziehe sich auf Art. 24 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Österreich, laut welchem die Besteuerung einer in Österreich unterhaltenen Betriebsstätte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft nicht ungünstiger sein dürfe als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübe. Das auf den gegenständlichen Fall anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland vom 4. Oktober 1954 in der Fassung des Protokolls vom 8. Juli 1992 enthalte keine vergleichbare Bestimmung. Da Doppelbesteuerungsabkommen aus dem Steuerharmonisierungskonzept der EU herausgelöst seien, könne bis zu deren Vereinheitlichung im EU-Binnenmarkt, etwa durch multilaterale EU-Abkommen, kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 11 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 (StRefG 2000) lautete auszugsweise:

"Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses

§ 11. (1) Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses - auch außerbilanzmäßig - als Betriebsausgabe abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Die Besteuerung des Sondergewinnes richtet sich nach § 37 Abs. 8. Bei der Verzinsung gelten folgende Bestimmungen:

...

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die Verzinsung im Sinne des Abs. 1 als Betriebsausgabe abziehen. Der Abzug ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der Gewinn unter Anwendung des Abs. 1 ermittelt werden kann."

Mit der Regelung des § 11 EStG 1988 idF StRefG 2000 wird der Eigenkapitalzuwachs steuerlich somit in der Form begünstigt, dass in dem Ausmaß, in dem sich das Eigenkapital erhöht, eine (einmalige) Minderung des normalen Betriebsgewinnes in Höhe fiktiver Eigenkapitalzinsen erfolgt.

Die Begünstigung stand gemäß Abs. 1 leg. cit. Einzelunternehmern (natürlichen Personen), die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, und gemäß § 11 Abs. 2 Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften (also nicht der Mitunternehmerschaft selbst) zu. 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. Nach dem zweiten Satz leg. cit. konnten andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Verzinsung nur gemäß § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes geltend machen.

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind gemäß § 188 BAO einheitlich, d.h. für alle Mitunternehmer in einem einheitlichen Verfahren, und gesondert, d.h. nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, sondern in einem gesonderten Verfahren zu ermitteln. Der Bescheid nach § 188 BAO stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes oder Überschusses - dieser umfasst auch Sonderbetriebsausgaben und Sonderwerbungskosten - fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt fest, welcher Anteil am Gewinn oder Überschuss jedem Beteiligten zuzurechnen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 95/14/0021).

Im Falle des Vorliegens eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO dürfen (Sonder)Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit der mitunternehmerischen Tätigkeit stehen, aber nicht in den Feststellungsbescheid Eingang gefunden haben, nicht im Einkommensteuerverfahren Berücksichtigung finden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG III, Tz. 21 zu § 23, sowie für viele das hg. Erkenntnis vom 10. November 1993, 93/13/0108).

Im gegenständlichen Fall wurde auf Ebene der KG, wie sich dies aus dem bereits genannten Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2006/15/0021 ergibt, am 26. Juni 2002 ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO für das Jahr 2000 erlassen. Der gegenüber der KG erlassene Feststellungsbescheid stellt einen Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin dar und hat - wie alle derartige Bescheide - über die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile abzusprechen. Da die Eigenkapitalzuwachsverzinsung in Form einer fiktiven Betriebsausgabe konstruiert ist, hat die Geltendmachung der Steuerbegünstigung durch einen einzelnen Mitunternehmer zwangsläufig - als eine Art von Sonderbetriebsausgabe - Auswirkung u. a. auf die Höhe seiner anteiligen Einkünfte dergestalt, dass sich die Einkünfte um die fiktive Betriebsausgabe verringern. Nach dem oben Gesagten ist demnach bereits im Feststellungsverfahren bindend über die Steuerbegünstigung der fiktiven Eigenkapitalzuwachsverzinsung abzusprechen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2006/15/0021).

Für eine Berücksichtigung der fiktiven Eigenkapitalzuwachsverzinsung im Verfahren zur Bemessung der Körperschaftsteuer 2000 bleibt im Hinblick auf die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung des Feststellungsbescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb kein Raum (vgl. Ritz, BAO3,§ 192 Tz 3 mwN).

Anders stellt sich die Lage im Verfahren zur Bemessung der Körperschaftsteuer 2001 dar, weil der Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 noch der Mitteilung der Beschwerdeführerin vom 4. September 2006 erst am 16. Dezember 2004 und damit nach dem gegenständlich angefochtenen Bescheid erlassen wurde. Im Verfahren zur Bemessung der Körperschaftsteuer 2001 war die belangte Behörde demnach an keinen Feststellungsbescheid gebunden. Daher war im Körperschaftsteuerverfahren über die Höhe des Anteils der Beschwerdeführerin an den Einkünften und die von der Beschwerdeführerin begehrte Eigenkapitalzuwachsverzinsung abzusprechen.

Die belangte Behörde hat den Antrag der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung mit der Begründung abgewiesen, dass der Gesetzgeber beschränkt steuerpflichtige Körperschaften von der Begünstigung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 11 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen habe, und vermeint, dass ein Verstoß gegen die im Gemeinschaftsrecht verankerte Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 iVm Art 48 EG nicht vorliegen könne, weil der sich daraus ergebende Nachteil ausländische Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, und inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts gleichermaßen treffe. Gemäß den weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid könne ein Verstoß gegen die im Gemeinschaftsrecht verankerte Niederlassungsfreiheit auch deswegen nicht vorliegen, weil das auf den gegenständlichen Fall anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland, welches kein Betriebstättendiskriminierungsverbot enthalte, bis zu einer allfälligen Vereinheitlichung im EU-Binnenmarkt aufrecht erhalten bleibe.

In der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, kommt der EuGH im Urteil vom 29. April 1999 zu dem Schluss, dass die Art. 43 (damals 52) und 48 (damals 58) EG steuerrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaates entgegenstehen, "die Gesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und im ersten Mitgliedstaat durch eine dort bestehende dauerhafte Niederlassung tätig sind, die Gesellschaften mit Sitz im ersten Mitgliedstaat eingeräumte Möglichkeit, in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes auf Gewinne zu gelangen, vorenthalten, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Gesellschaften besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte."

Mit der Regelung des § 11 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 wird wie bereits ausgeführt der Eigenkapitalzuwachs und damit die Eigenkapitalbildung gefördert. Dies geschieht in der Form, dass das vom Unternehmer seinem Unternehmen zur Eigenkapitalbildung überlassene neue Kapital steuerwirksam verzinst wird und die sich ergebenden fiktiven Zinsen einem begünstigten Steuersatz von 25% unterzogen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG III, Tz 10 zu § 11).

Die Begünstigung steht gemäß § 11 EStG 1988 und § 11 Abs. 2 KStG 1988 jeweils idFBGBl I Nr. 106/1999 Einzelunternehmern, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften, ausländischen Einzelunternehmern in Bezug auf inländische Betriebsstätten, ausländischen Mitunternehmern in Bezug auf inländische Mitunternehmeranteile, Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zu. Ausländische Körperschaften mit inländischen Betrieben und Mitunternehmeranteilen 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 (vgl. 1766 BlgNR XX.GP). Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass inländischen Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wird, in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes auf Gewinnteile zu gelangen (25% statt 34%), der vergleichbaren ausländischen Gesellschaften vorenthalten wird.

Der gegenständliche Sachverhalt ist somit grundsätzlich mit dem Sachverhalt vergleichbar, der dem EuGH Urteil in der bereits angeführten Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, zugrunde liegt. 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 trifft bezogen auf den gegenständlichen Fall nur insoweit zu, als eine österreichische Aktiengesellschaft in Österreich (vorbehaltlich der Regelungen in den jeweiligen DBA) 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, weil die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Beteiligung von in- und ausländischen Aktiengesellschaften an einer österreichischen Personengesellschaft nach Maßgabe derselben Grundsätze ermittelt werden (vgl. wiederum das EuGH - Urteil in der Rechtssache C- 311/97, Royal Bank of Scotland, Rn 28f).

Zwischen der Beschwerdeführerin und einer mit dieser "vergleichbaren" inländischen (Aktien-) Gesellschaft bestehen demnach keine Unterschiede, die eine Ungleichbehandlung der Gesellschaften im Bezug auf die Begünstigung der fiktiven Eigenkapitalzuwachsverzinsung rechtfertigen würden. Der Ausschluss der Beschwerdeführerin von der Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung stellt demnach einen Verstoß gegen die im Gemeinschaftsrecht verankerte Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 iVm Art 48 EG dar, zumal auch kein Umstand vorliegt, der die Diskriminierung der Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten im Sinne des Art 46 EG rechtfertigen könnte.

Die belangte Behörde hat darauf hingewiesen, dass auch bestimmte inländische Körperschaften von der Begünstigung ausgeschlossen sind. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um öffentlich-rechtliche Körperschaften sowie um Körperschaften, die auf einem speziellen Gebiet wirtschaftlich tätig sind und Aufgaben im Allgemeininteresse wahrnehmen (§ 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988). Derartige Körperschaften sind, wie der EuGH im Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00 (Lankhorst-Hohorst) ausgesprochen hat, mit einer Gesellschaft, die eine wirtschaftliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt und der Körperschaftsteuer unterliegt, nicht sinnvoll vergleichbar. Der Umstand, dass mit der Beschwerdeführerin nicht vergleichbare inländische Körperschaften die gegenständliche Begünstigung nicht in Anspruch nehmen können, verhindert aber einen Verstoß gegen die in Art. 43 iVm Art 48 EG verankerte Niederlassungsfreiheit grundsätzlich nicht.

Die belangte Behörde hat somit die Rechtslage verkannt, indem sie für das Jahr 2001 die Begünstigung des § 11 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 11 Abs. 2 EStG 1988 nicht auf die Beschwerdeführerin angewandt hat. Daher war der angefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Februar 2008

Gerichtsentscheidung

EuGH 61997J0311 Royal Bank of Scotland VORAB
EuGH 62000J0324 Lankhorst-Hohorst VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150019.X00

Im RIS seit

19.03.2008

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at