

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 01.03.2013, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2011, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 und Anspruchszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Die X (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) ist eine beschränkt steuerpflichtige deutsche Kapitalgesellschaft.

In der am 14.1.2013 beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 erklärte die Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 1.082.679,96 und beantragte einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988 (in der Folge EStG) in der Höhe von € 4.205.288,53.

Im Bescheid des Finanzamtes vom 1.3.2013 erfolgte der Verlustabzug in der Höhe von € 812.009,97 (75% von € 1.082.679,96); dies wurde damit begründet, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b und 3 EStG 1988 gekürzt wurde. In den gleichzeitig ergangenen Bescheiden erfolgte einerseits - auf Grund des sich aus der Körperschaftsteuerveranlagung ergebenden Steuerschuld von € 67.668,00 - die Vorschreibung von Anspruchszinsen für 154 Tage in der Höhe von € 677,36 sowie wurden andererseits die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer mit € 73.758,00 mit der

Begründung festgesetzt, dass die sich aus dem Jahr 2011 ergebende Abgabenschuld gemäß § 24 Abs. 3 iVm § 45 Abs. 1 EStG um 9% erhöht wurde.

Mit Eingabe vom 19.3.2013 erhob die Bf. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung Beschwerde gegen die angeführten Bescheide. In der Begründung wurde ausgeführt wie folgt: "Besteuerungsgegenstand einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft sind nach § 21 Abs. 1 Z 1 Körperschaftsteuergesetz (in der Folge KStG) nur die inländischen Einkünfte iS des § 98 EStG, nicht aber das Einkommen. Eine Einkommensermittlung findet daher nicht statt. Die in § 7 Abs. 2 KStG angeordnete Einschränkung des Verlustabzuges gemäß § 2 Abs. 2b EStG gilt im Zuge der Einkommensermittlung nur für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, kann daher für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften nicht gelten. Nach § 21 Abs. 1 KStG ist aber von den inländischen Einkünften ein Sonderausgabenabzug gemäß § 8 Abs. 4 KStG (insbesondere der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 EStG) zulässig. Da dem Gesamtbetrag der Einkünfte in 2011 iHv € 1.082.679,96 ein Verlustabzug iHv € 4.205.688,53 gegenübersteht, ist ein Verlustabzug zu 100% des Gesamtbetrages der Einkünfte iHv € 1.082.679,96 vorzunehmen. Dadurch können für das Veranlagungsjahr 2011 keine Körperschaftsteuer, keine Anspruchszinsen und keine Körperschaftsteuervorauszahlungen vorgeschrieben werden."

Die Beschwerde wurde am 7. Mai 2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, ob bei der Bf. der Verlustabzug in der Höhe von 100% der im Jahr 2011 erzielten Einkünfte (iS des § 98 EStG) erfolgen kann (Meinung der Bf.) oder aber der Verlustabzug der im § 2 Abs. 2b EStG normierten Verlustabzugsgrenze (iHv 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte) unterliegt (Meinung des Finanzamtes).

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 in der für das Streitjahr 2011 geltenden Fassung ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach Abs. 2 der angeführten Gesetzesbestimmung ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben nach § 8 Abs. 4 (darunter auch der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. § 2 Abs. 2; anzuwenden sind ... § 2 Abs. 2b ... des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen Folgendes: Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte iSd § 98 Einkommensteuergesetz 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.... Von den Einkünften sind nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Sonderausgaben abzuziehen, § 102 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

Nach § 24 Abs. 1 KStG 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.

Nach § 102 Abs. 2 EStG gilt bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Folgendes:

1. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 16) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

2. Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen und für Verluste Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG sind als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug) und - neben anderen Voraussetzungen - nicht bereits bei der Veranlagung der vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 2 Abs. 2b leg.cit. gilt, wenn bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen sind, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder aus einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste iSd § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass dem Abzug der in Rede stehenden Verluste bei der Bf. vom Grundsätzlichen her nichts entgegensteht.

Auf Grund des ausdrücklichen Verweises in § 7 Abs. 2 KStG ergibt sich, dass § 2 Abs. 2b EStG auch bei Körperschaften zum Tragen kommt.

Keine ausdrückliche Anordnung, dass § 2 Abs. 2b EStG auch bei der Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht anzuwenden ist, enthält hingegen § 21 KStG.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich jedoch unzweifelhaft durch den Verweis auf § 102 Abs. 2 Z 2 EStG in § 21 KStG, dass der in Diskussion stehende Verlustabzug iS des § 18 Abs. 6 EStG durch § 2 Abs. 2b EStG seine Begrenzung mit 75% der positiven Einkünfte (der beschränkt steuerpflichtigen Bf.) erfährt.

Auf zum selben Ergebnis führende Meinungen in der Fachliteratur ist hinzuweisen (vgl. Achatz/Kirchmayer, Körperschaftsteuergesetz 2011, § 21 Tz 238, und Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar/15. Lfg./Jänner 2011, § 102 Tz 38/2).

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, die den Verlustabzug in Höhe von 75% der erklärten positiven Einkünfte der Bf. im Jahr 2011 vorgenommen hat, ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt unberechtigt.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG (sinngemäß geltend für das KStG, vgl. § 24 Abs. 3) hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. (...) Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet: - Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2. - Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

Die streitgegenständlichen Vorauszahlungen für das Jahr 2013 wurden auf Basis der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 festgesetzt. Die maßgebliche Abgabenschuld für dieses Jahr in Höhe von € 67,668,00 wurde aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des § 24 Abs. 3 KStG iVm § 45 Abs. 1 EStG um 9% erhöht.

Die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer entspricht der geltenden Gesetzeslage, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet ist.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem

Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden.

Da im gegenständlichen Fall die Körperschaftsteuer mit € 67.668,00 unverändert geblieben ist, ist die Vorschreibung der in Rede stehenden Anspruchszinsen rechtmäßig; der Beschwerde kommt in diesem Punkt ebenfalls keine Berechtigung zu.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die den Verlustabzug von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zum Inhalt hat, gibt es nicht. Aus diesem Grund wird die Revision vom Bundesfinanzgericht zugelassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Februar 2016