

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Kühne und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Allgäuer & Partner Wirtschafts- prüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2017 gegen den Bescheid des FA Feldkirch vom 18. Oktober 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. April 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig .

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die **Anlage zur Auskunftsbearbeitung** der deutschen Finanzverwaltung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Anlage zum Auskunftersuchen:

[Beschwerdeführerin]

Verlustabzug (-) und Nachversteuerung (+) gemäß § 2a Abs 3 EStG der Ergebnisse aus den österreichischen Betriebsstätten:

Jahr	Gesamtsumme	Jahresbetrag	***1***	***2***	Kurs
			Österreich	Österreich	
1989	-4.304,57	-4.304,57	-4.304,57		1,95583
1990	-1.224.459,18	-1.220.154,61	-1.220.154,61		

1991	-5.994.031,18	-4.769.572,00	-4.551.408,86	-218.163,13
1992	-9.355.180,66	-3.361.149,49	-3.379.650,58	18.501,10
1993	-9.410.184,42	-55.003,76	-189.719,45	134.715,70
1994	-8.805.096,56	605.087,87	0,00	605.087,87
1995	-8.888.807,82	-83.711,26	134.474,37	-218.185,63
1996	-8.048.427,01	840.380,81	132.772,28	707.608,53
1997	-7.942.410,64	106.016,37	25.729,74	80.286,63
1998	-7.591.895,00	350.515,64	-31.639,25	382.154,89
1999	-7.360.461,29	231.433,71	29.335,88	202.097,83
2000	-7.144.621,47	215.839,82	19.532,37	196.307,45
2001	-6.245.373,58	899.247,89	-16.742,76	915.990,65
2002	-5.904.297,24	341.076,34	-10.751,58	351.827,92
2003	-5.750.263,32	154.033,92	-9.477,65	163.511,57
2004	-5.287.270,00	462.993,91	-7.302,73	470.296,64
2005	-5.096.225,00	191.045,00	-9.173,00	200.218,00
2006	-4.971.679,00	124.546,00	-8.867,00	133.413,00
2007	-4.735.049,00	236.630,00	-8.062,00	244.692,00
2008	-4.525.036,00	210.013,00	-8.353,00	218.366,00
2009	-4.311.419,00	213.617,00	-7.423,00	221.040,00
2010	-4.071.075,00	240.344,00	-8.181,00	248.525,00
2011	-3.816.131,00	254.944,00	-7.993,00	262.937,00
2012	-3.566.287,00	249.844,00	-8.548,00	258.392,00

Erläuterungen:

Die Verluste 1990-1992 resultieren aus Forderungsverzichten / Darlehensverluste

Verluste nach 1999 vermindern die Nachversteuerungsbeträge

Da es sich um Verlustabzüge vor dem Kalenderjahr 1994 handelt, für die keinerlei Beschränkung bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehen ist, wurden bzw. werden bis

heute Hinzurechnungen gem. § 2a Abs. 3 EStG, § 52 Abs. 3 EStG vorgenommen (s. a. Verfügung der OFD München vom 10.10.2003, S 1301 Öst — 18 St 41/42).“

Tz 1 des BP-Berichtes vom 27.05.2015 lautet:

„Tz. 1 Verlustvortrag

*Die ***1*** ***3*** GmbH ***5*** ist eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Sitz und Ort der Geschäftsleitung liegen nicht im Inland. Durch die Beteiligung als Kommanditistin an den österreichischen Kommanditgesellschaften (***1*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***) und ***2*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***)) begründet sie jeweils eine österreichische Betriebsstätte und ist mit diesen Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig.*

*Diese österreichischen Kommanditgesellschaften erzielten zu Beginn der Tätigkeit (1990 bis 1994) erhebliche Verluste, die der ***1*** ***3*** GmbH ***5*** zugewiesen wurden und die bei ihr in den Verlustvortrag Eingang gefunden haben. In den Folgejahren verbesserte sich die Ertragslage, die Gewinne wurden als Einkünfte erfasst, der Verlustvortrag als Sonderausgabe im Höchstausmaß geltend gemacht.*

Bei den deutschen Steuererklärungen wurden die österreichischen Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs 3 dEStG ebenfalls gewinnmindernd angesetzt. Im Amtshilfeverfahren bestätigte Deutschland, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste 1995 bis 2012 nachversteuert wurden bzw. noch werden.

Dieser Sachverhalt wurde dem Finanzamt Feldkirch vorgelegt und vom Finanzamt Feldkirch zusammen mit dem Bundesministerium für Finanzen und dem bundesweiten Fachbereich entschieden:

Verluste aus den Jahren 1990 bis 1993 sind als Verlustvorträge in Österreich zu berücksichtigen, wenn in Deutschland eine Nachversteuerung gemäß § 2a Abs 3 dEStG stattfindet.

Verluste aus den Jahren 1994 bis 1997 sind in Deutschland zu verwerten, die Nachversteuerung nach § 2a Abs 3 dEStG wird nicht mehr angewendet. Nur wenn bereits eine Nachversteuerung vorgenommen wurde und diese nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, erfolgt insoweit eine Berücksichtigung der Verluste in der österreichischen Betriebsstätte (subsidiär, Bestätigung über vorgenommene Hinzurechnung von der deutschen Steuerverwaltung erforderlich).

Verluste ab dem Jahr 1998 werden in Österreich verwertet.

Diese Entscheidung hat die folgenden Auswirkungen:

Die Verluste aus 1990 bis 1993 gehen in den Verlustvortrag ein und werden mit späteren Gewinnen verrechnet.

Der Verlust aus 1994 wird nicht als Verlustvortrag zugelassen, die Verlustverwertung hat in Deutschland zu erfolgen und eine Nachversteuerung gemäß § 2a Abs 3 dEStG hat zu unterbleiben.

Der Verlustvortrag ist daher um den Verlust aus 1994 (3.722.889 Schilling oder 270.552,89 €) zu kürzen:

<i>Verlustvortrag nVlg</i>	<i>Bisher</i>	<i>BP</i>
<i>2011</i>	<i>668.834,17</i>	<i>398.081,27</i>
<i>2012</i>	<i>481.250,70</i>	<i>210.697,81</i>
<i>2013</i>	<i>290.972,98</i>	<i>20.420,08</i>
<i>2014</i>	<i>??</i>	<i>Geschätzt 0,00</i>

Da der Verlustvortrag mit der Veranlagung 2014 voraussichtlich aufgebraucht wird, ist die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 2015 von einem geschätzten Einkommen von 250.000 Euro festzusetzen.“

Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 18.10.2016 hat das Finanzamt Feldkirch den Verlustabzug laut BP in Höhe von 20.420,00 € zum Abzug gebracht.

In der **Beschwerde vom 10.01.2017** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Mit Bericht vom 27.05.2015 (AB-Nr. 181.078/13) wurde eine Außenprüfung umfassend die Jahre 2010-2012 abgeschlossen. Zu Tz 1 wurde ein aus dem Jahre 1994 resultierender Verlust in der Höhe von EUR 270.552,89 als nicht vortragsfähig im Sinne des § 18 Abs 7 EStG erkannt, wobei die Höhe des Verlustes aus 1994 unstrittig ist.

§ 102 Abs 2 Z 2 EStG in der seinerzeit geltenden Fassung hat einen österreichischen Betriebsstättenverlust beschränkt Steuerpflichtiger nur zum Vortrag zugelassen, wenn im Verlustentstehungsjahr eine Verrechnung des negativen Betriebsstättenergebnisses mit nicht in Österreich steuerpflichtigen Einkünften (nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte) nicht möglich war. Diese Bedingung war für das Streitjahr erfüllt, wie aus einer vom Finanzamt Pforzheim an die Großbetriebsprüfung erstattenden Auskunft ersichtlich ist. Die Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG wurde mit Wirkung ab dem Jahre 1994 allerdings durch Abs 12 lit b des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland, BGBl III 182/2002. überlagert. Demnach sind die Verluste der Jahre 1994 bis 1997 (die Jahre 1995 bis 1997 sind im gegenständlichen Zusammenhang irrelevant) in Deutschland zu verwerten, wobei eine Nachversteuerung gemäß § 2a Abs 3 dEStG nach Meinung der Großbetriebsprüfung nicht mehr stattfinden soll.

*Im gegenständlichen Falle ist bedeutsam, dass für das Jahr 1994- in Deutschland eine Verrechnung von Verlusten der ***1*** Österreich nicht vorgenommen werden konnte, weil keine hinreichenden positiven Einkünfte, die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, vorhanden waren. Damit greift § 102 Abs 2 Z 2 S 2 EStG, wonach Verluste nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen, im gegenständlichen Fall nicht. Abs 12 lit b des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland, BGBl III 182/2002 vermag an dieser Rechtslage nichts zu ändern, weil sich die ersten beiden Sätze nur auf deutsches Recht beziehen und der dritte Satz eine Erweiterung der Verlustvortragsmöglichkeit eröffnet, die im gegenständlichen Falle deshalb gegenstandslos ist, weil sich die Verlustvortragsmöglichkeit ohnehin bereits aus innerstaatlichem Recht ergibt. Die Einschränkung des letzten Satzes des Abs 12 lit b BGBl III 182/2002 (Vermeidung der Doppelberücksichtigung von Verlusten) greift im gegenständlichen Falle auch nicht, weil aus der vom Finanzamt Pforzheim erteilten Auskunft ersichtlich ist, dass im Jahre 1994 eine Verlustverwertung in Deutschland nicht stattgefunden hat (vgl. Kofler, Der Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG, SWI 2009, 477 [484 unten]).*

Sollte über die gegenständliche Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht entschieden werden, wird hiermit die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 1 BAO) sowie die Befassung des gesamten Senates (§ 272 Abs 2 BAO) beantragt.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 07.03.2017** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Mit gegenständlichen Beschwerden wird die als Folge der Feststellungen einer die Jahre 2010 bis 2012 betreffenden Außenprüfung vorgenommenen Kürzung des Verlustabzuges bei den österreichischen Betriebstätten der in Deutschland ansässigen Beschwerdeführerin im Wesentlichen zusammengefasst mit der Begründung bekämpft, es hätten die im Jahr 1994 in Österreich erzielten Verluste in Deutschland mit nicht in Österreich steuerpflichtigen Einkünften nicht verrechnet werden können und stehe daher ungeachtet der Überlagerung der Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG durch Art 12 lit b des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland, BGBl III 182/2002, aus welcher sich ergibt, dass eine Verwertung der Verluste der Jahre 1994-1997 in Deutschland zu erfolgen habe, die Verlustvortragsmöglichkeit nach innerstaatlichem Recht zu. Aus der vom Finanzamt Pforzheim erteilten Auskunft sei ersichtlich, dass im Jahre 1994 eine Verlustverwertung in Deutschland nicht stattgefunden hat.

Das Finanzamt forderte die Großbetriebsprüfung in der Folge auf, zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung – auch unter Berücksichtigung der vom Finanzamt gehegten Bedenken gegenüber einer doppelten Nichtverwertung der Verluste im Hinblick auf die Schrankenwirkung des Doppelbesteuerungsabkommen und den Umstand, dass nach der Rechtsprechung die aufgrund § 48 BAO ergangene Verordnung Nr 97/2001, mit welcher die Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf Basis der Verlustverwertungsbestimmungen in Abs 12 b des Zusatzprotokolls zu Art 24 DBA Deutschland rechtsverbindlich geregelt wird, keine gegenüber der Anwendung des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG ungünstigere Besteuerung vorsieht – Stellung zu nehmen.

In der dem Finanzamt übermittelten Stellungnahme führte der Betriebsprüfer wie folgt aus:

1. Vorbemerkung

*Die ***1*** ***3*** GmbH ***5*** ist eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die sich an den österreichischen Kommanditgesellschaften ***1*** ***3*** GmbH & CO KG und ***2*** ***3*** GesmbH & CO KG als Kommanditistin (je 100%) beteiligt hat. Unbestritten liegen österreichische Betriebsstätten der deutschen Gesellschaft vor, die ***1*** ***3*** GmbH ***5*** ist damit in Österreich beschränkt steuerpflichtig.*

*Bei der Betriebsprüfung 2010-2012 wurde im BP-Bericht (ABNr ***/13, TZ 1) festgestellt, dass der Verlust aus dem Jahr 1994 in Österreich zum Verlustvortrag nicht zugelassen wird und die Verlustverwertung vorrangig in Deutschland zu erfolgen hat. Dieser rechtliche Standpunkt wurde vom Finanzamt Feldkirch beim bundesweiten Fachbereich abgeklärt und vom Prüfer umgesetzt.*

2. Verlustverwertung nach § 2a Abs 3 EStG in Deutschland

Aufgrund der mangelnden Mitwirkung des steuerlichen Vertreters wurde ein Auskunftersuchen an Deutschland gestellt. In der Anlage zum Auskunftersuchen wurden die gem § 2a Abs 3 dEStG berücksichtigen Verluste und deren Nachversteuerung aufgelistet.

*Bei der Betriebsstätte ***1*** Österreich wird für das Jahr 1994 ein Betrag von 0,00 angeführt.*

Die Interpretation des steuerlichen Vertreters, dass kein österreichischer Verlust berücksichtigt wurde, wird durch den deutschen Betriebsprüfungsbericht widerlegt:

- In der Randzahl 1.03 sind die Gewinnanteile der Beteiligung ***2*** ***3*** GmbH & CO KG, Österreich, angeführt, die sich mit den Werten des Auskunftersuchens (Anlage) decken. Dieser Betriebsprüfungsbericht stellt mAn die Grundlage für die rechtskräftige Besteuerung der ***1*** ***3*** GmbH ***5*** in Deutschland dar.*

- In der Randzahl 1.04 sind die Gewinnanteile der Beteiligung ***1*** ***3*** GmbH & CO KG, Österreich angeführt. Weiters wird in der lit a der Korrekturbetrag nach § 15a (d)EStG dargestellt. Die Summen aus den beiden Beträgen ergeben die Beträge in der Anlage zum Auskunftersuchen:*

	1993	1994	1995	1996	1997

1.04 Gewinnanteil lt. BP	-1.135.431,00	-1.913.290,00	2.940.671,00	259.680,00	50.323,00
1.04 lit a Korrekturbetrag § 15 a	764.372,00	1.913.290,00	-2.677.662,00	0,00	0,00
Summe	-371.059,00	0,00	263.009,00	259.680,00	50.323,00
Lt. Anlage zum Auskunftersuchen	-371.059,00	0,00	263.009,00	259.680,00	50.323,00

• In der Randzahl 1.04 lit a wird der Korrekturbetrag nach § 15a EStG dargestellt. Aus dieser Darstellung ergibt sich, dass der Verlust 1993 teilweise und der Verlust 1994 zur Gänze aufgrund dieser deutschen Bestimmung in diesen Jahren unberücksichtigt blieben. Es ergibt sich aber auch, dass die Verwertung sodann im Jahr 1995 erfolgte und die Verlustverwertung somit zeitversetzt in Deutschland erfolgte.

	1993	1994	Summe	1995
1.04 lit a Ansatz vor BP	763.297,00	1.752.608,00	2.515.905,00	-2.515.905,00
1.04 lit a Ansatz nach BP	764.372,00	1.913.290,00	2.677.662,00	-2.677.662,00

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass der Betriebsstättenverlust 1994 in Deutschland nach § 2a Abs 3 dEStG verwertet wurde und es nur aufgrund des § 15a dEStG zu einer bloß zeitlichen Verschiebung dieser Verwertung in das Jahr 1995 kam.

3. Positives Einkommen

Neben den beiden Betriebsstätten in Österreich hatte die ***1*** ***3*** GmbH ***5*** im relevanten Zeitraum auch eine Betriebsstätte in der Schweiz. Ihr Welteinkommen setzt sich zusammen aus den deutschen Einkünften, den Einkünften aus den österreichischen Betriebsstätten und den Einkünften aus der Schweizer Betriebsstätte. Im deutschen Betriebsprüfungsbericht sind diese Einkünfte nicht klar ersichtlich (dargestellt werden meist nur die steuerlichen Auswirkungen und Änderungen). Ein wesentlicher Anteil des Welteinkommens wird in der Schweiz erzielt. Aufgrund der in der Anlage 6 dargestellten Besteuerungsgrundlage Körperschaftsteuer ergeben sich die folgenden Kennzahlen:

Anlage 6	1993	1994	1995	1996	1997
2.1 und 3.1 Einkünfte ***1*** CH	4.312.270,00	552.705,00	-3.232.160,00	5.497.436,00	8.676.991,00
4. Gewinnabführung PB	3.706.309,00	2.561.809,00	-5.825.610,00	9.641.013,00	10.858.517,00

Aus den der GBP vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Schweizer Gewinn von 282.593,57 Euro (552.705 DM : 1,95583) den österreichischen Verlust 1994 von 270.552,89 EURO übersteigt. Selbst eine Adaptierung auf österreichisches Steuerrecht ergibt kein anderes Ergebnis.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass die deutsche ***1*** ***3*** GmbH ***5*** Teil eine Organschaft ist und ihr Einkommen beim Organträger (***6*** GmbH & CO Holding KG, ***7***, Deutschland) besteuert wird.

4. § 102 Abs 2 Z 2 EStG

Wie oben unter Pkt. 3 bereits ausgeführt war das Welteinkommen (aufgrund der Gewinne in der Schweizer Betriebsstätte) ausreichend positiv und nach Meinung BMF (Anfragebeantwortung, Rz 8059 und 8059a EStR) der Verlustvortrag für den Verlust 1994 daher nicht möglich.

Die UFS-Berufungsentscheidung RV/2450-W/02 käme lediglich dann zur Anwendung, wenn das Welteinkommen der ***1*** ***3*** GmbH ***5*** negativ oder nicht ausreichend positiv wäre. Da, wie unter Pkt. 3 bereits ausgeführt, das Welteinkommen (aufgrund der Gewinne in der Schweizer Betriebsstätte) ausreichend positiv war, liegt aber ein von der Entscheidung RV/2450-W/02 abweichend zu beurteilender Sachverhalt vor.

Das Finanzamt schließt sich den Ausführungen der Großbetriebsprüfung an und es kann daher zusammengefasst Folgendes festgehalten werden:

Ogleich eine Verwertung des im Jahr 1994 aufgrund der Beteiligung an der ***1*** ***3*** GmbH & Co KG in Österreich erzielten Betriebstättenverlustes im Hinblick auf eine nach § 15a dEStG vorgenommene Korrektur, durch welche dieser Verlust, gemeinsam mit einem Teil des Verlustes aus dem Jahr 1993 auf Wartetaste gesetzt wurde, erst im Jahr 1995 erfolgte, so ist doch eine Verlustverwertung gem. § 2a Abs 3 dEStG in Deutschland erfolgt und somit den in Abs 12b des Zusatzprotokolls zu Art 24 DBA Deutschland geregelten Verlustverwertungsbestimmungen entsprochen worden.

Gleichzeitig wurde auch der Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG Rechnung getragen, da der sich 1994 in Österreich ergebende Betriebstättenverlust geringer ist als die von der Beschwerdeführerin erzielten, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte (vgl. hiezu den deutschen Betriebsprüfungsbericht betreffend Körperschaftsteuer 1993-97, Anlage 6, Punkt 4, Organschaft, Gewinnabführung PB).

Die vorgenommene Kürzung des Verlustabzuges erfolgte somit wegen der in Deutschland tatsächlich erfolgten Verlustverwertung und der den inländischen Verlust übersteigenden nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte in Übereinstimmung mit den Abs 12b des Zusatzprotokolls und § 102 Abs 2 Z 2 EStG, weshalb die Beschwerde insgesamt als unbegründet abzuweisen war.“

Im **Vorlageantrag vom 21.06.2017** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerde vom 10.01.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18.10.2016 beinhaltend die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.03.2017 als unbegründet abgewiesen. Hiermit wird beantragt, die vorbezeichnete Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Das Beschwerdebegehren sowie die gestellten Anträge werden aufrechterhalten.

Der Tatbestand des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG rekurriert auf das Jahr der Entstehung des Verlustes, im gegenständlichen Falle somit auf das Jahr 1994. Die Beschwerdeverentscheidung selbst hält hinsichtlich des Sachverhaltes fest, dass eine Verrechnung im Jahre 1994 nicht erfolgt sei, sondern erst im Jahre 1995 (Punkt 2. letzter Absatz der Stellungnahme der GBP - Seite 3).

Dieses Sachverhaltselement legt das Finanzamt seiner Entscheidung auch zugrunde (vgl. Seite 4 unten). Genau darauf stützt sich die Beschwerde vom 10.01.2017, sodass die Bedingungen des § 102 Abs 2 Z 2 EStG für die Berücksichtigung des Verlustes 1994 in Folgejahren erfüllt sind.“

Das **Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 28. Juni 2022** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Der Vorsitzende trägt folgenden Sachverhalt vor:

*Die Beschwerdeführer ist eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Sitz und Ort der Geschäftsleitung liegen in Deutschland. Durch die Beteiligung als Kommanditistin an den österreichischen Kommanditgesellschaften (***1*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***) und ***2*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***)) begründet sie jeweils eine österreichische Betriebsstätte und ist mit diesen Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig.*

Diese österreichischen Kommanditgesellschaften erzielten zu Beginn der Tätigkeit (1990 bis 1994) erhebliche Verluste, die der Beschwerdeführerin zugewiesen wurden und die bei ihr in den Verlustvortrag Eingang gefunden haben. In den Folgejahren verbesserte sich die Ertragslage, die Gewinne wurden als Einkünfte erfasst, der Verlustvortrag als Sonderausgabe im Höchstausmaß geltend gemacht.

Bei den deutschen Steuererklärungen wurden die österreichischen Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs 3 dEStG ebenfalls gewinnmindernd angesetzt. Im Amtshilfeverfahren bestätigte Deutschland, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste der Jahre 1990 bis 1993 in den Jahren 1995 bis 2012 nachversteuert wurden bzw. noch werden.

Im Jahr 1994 erzielte die Beschwerdeführerin einen Verlust in Höhe von 270.552,89 €. Im Jahr 1994 konnte dieser Verlust in Deutschland nicht verwertet werden, weil keine hinreichenden positiven Einkünfte, die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, vorhanden waren. Allerdings wurde der Verlust der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 1994 in Deutschland im Jahr 1995 verwertet.

Von den 1989 bis 1993 erlittenen Verlusten der inländischen Betriebsstätten wurde bis 2014 in Deutschland nur gut die Hälfte nachversteuert. Es ist daher in Deutschland zu keiner Nachversteuerung des Verlustes des Jahres 1994 gekommen.

Ist dieser Sachverhalt richtig dargestellt?

Dr. Allgäuer: *Der in Deutschland im Jahr 1995 geltend gemachte Verlust aus dem Jahr 1994 ist in den Folgejahren zur Gänze nachversteuert worden. Dieser Verlust hat sich daher bis heute in Deutschland effektiv nicht ausgewirkt.*

Da Abs 12 lit b des Zusatzprotokolls ohnehin nicht als subject to tax Klausel zu werten ist, ist die Sache relativ einfach. Wie bei jedem internationalen Steuerfall ist zu prüfen:

Stufe 1: Habe ich nach nationalem Recht einen Besteuerungsanspruch? Wenn nicht game over.

Stufe 2: Das internationale Steuerrecht kann jedem Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht belassen, es einschränken oder wegnehmen aber nie geben. Im gegenständlichen Fall haben wir aber nach nationalem Recht keinen Besteuerungsanspruch. § 102 Abs 2 Z 2 EStG nennt drei wesentliche Tatbestandselemente:

Inländische Betriebsstätte

Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dies liegt eindeutig vor.

Hat es im Jahr der Verlustentstehung hinreichende nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte gegeben. Dies ist nicht der Fall. Der Verlustvortrag ist nach österreichischem Recht nicht verwertet worden. Daher ist er im Jahr 2014 durchzuführen.

Vorsitzender: *In der Anlage zum Auskunftersuchen führt die deutsche Finanzverwaltung aus:*

Die Verluste 1990-1992 resultieren aus Forderungsverzichten / Darlehensverluste

Verluste nach 1999 vermindern die Nachversteuerungsbeträge

Da es sich um Verlustabzüge vor dem Kalenderjahr 1994 handelt, für die keinerlei Beschränkung bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehen ist, wurden bzw. werden bis heute Hinzurechnungen gem. § 2a Abs. 3 EStG, § 52 Abs. 3 EStG vorgenommen (s. a. Verfügung der OFD München vom 10.10.2003, S 1301 Öst — 18 St 41/42).

Das heißt für uns, dass die Verluste 1994 nicht nachversteuert wurden.

Dr. Allgäuer: *Ich habe meine Kollegen in Deutschland und die Geschäftsführung noch im Ohr die mir immer wieder gesagt haben, dass alle Verluste nachversteuert wurden.*

Dr. Galehr: *Ich beantrage die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Dr. Allgäuer: Ich beantrage der Beschwerde stattzugeben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die ***1*** ***3*** GmbH ***5*** ist eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Sitz und Ort der Geschäftsleitung liegen in Deutschland. Durch die Beteiligung als Kommanditistin an den österreichischen Kommanditgesellschaften (***1*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***) und ***2*** ***3*** GmbH & CO KG (***4***)) begründet sie jeweils eine österreichische Betriebsstätte und ist mit diesen Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Diese österreichischen Kommanditgesellschaften erzielten zu Beginn der Tätigkeit (1990 bis 1994) erhebliche Verluste, die der ***1*** ***3*** GmbH ***5*** zugewiesen wurden und die bei ihr in den Verlustvortrag Eingang gefunden haben. In den Folgejahren verbesserte sich die Ertragslage, die Gewinne wurden als Einkünfte erfasst, der Verlustvortrag als Sonderausgabe im Höchstausmaß geltend gemacht.

Bei den deutschen Steuererklärungen wurden die österreichischen Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs 3 dEStG ebenfalls gewinnmindernd angesetzt. Im Amtshilfeverfahren bestätigte Deutschland, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste der Jahre 1990 bis 1993 in den Jahren 1995 bis 2012 nachversteuert wurden bzw. noch werden.

Im Jahr 1994 erzielte die Beschwerdeführerin einen Verlust in Höhe von 270.552,89 €. Im Jahr 1994 konnte dieser Verlust in Deutschland nicht verwertet werden, weil der Kommanditist über ein negatives Eigenkapital verfügt hat. Allerdings wurde der Verlust der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 1994 in Deutschland im Jahr 1995 verwertet.

Von den 1989 bis 1993 erlittenen Verlusten der inländischen Betriebsstätten wurde bis 2014 in Deutschland nur gut die Hälfte nachversteuert. Es ist daher in Deutschland zu keiner Nachversteuerung des Verlustes des Jahres 1994 gekommen.

Es liegt keine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung vor, mit der der Nachweis erbracht wird, dass die Hinzurechnung der Verluste gemäß § 2a Abs 3 dEStG bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

2. Beweiswürdigung

Bis auf die Tatsache der Nachversteuerung des im Jahr 1994 entstandenen Verlustes ist der Sachverhalt unstrittig.

Aus der Anlage zur Auskunftsbearbeitung der deutschen Finanzverwaltung geht hervor, dass die österreichischen Kommanditgesellschaften der Beschwerdeführerin bis einschließlich 1993 Verluste von kumuliert -9.410.184,42 € angehäuft haben. Von diesen Verlusten wurden bis 2012 5.927.609,28 € gemäß § 2a Abs 3 dEStG nachversteuert.

Es besteht auch kein Hinweis darauf, dass die deutsche Finanzverwaltung abkommenswidrig nach 2012 den im Jahr 1995 zum Verlustausgleich zugelassenen Verlust des Jahres 1994 nachversteuert hat.

Zudem geht aus der Auskunftsbearbeitung hervor:

„Da es sich um Verlustabzüge vor dem Kalenderjahr 1994 handelt, für die keinerlei Beschränkung bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehen ist, wurden bzw. werden bis heute Hinzurechnungen gem. § 2a Abs. 3 EStG, § 52 Abs. 3 EStG vorgenommen (s. a. Verfügung der OFD München vom 10.10.2003, S 1301 Öst — 18 St 41/42).“

Auch daraus geht klar hervor, dass die im Jahr 1994 entstandenen Verluste die im Jahr 1995 zum Verlustausgleich zugelassen wurden, in den Folgejahren nicht nachversteuert wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Schlussprotokoll zu Art. 24, lit. b (BGBl. III Nr. 182/2002) lautet:

„Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab dem Wirtschaftsjahr 1990 (1989/90) Verluste in österreichischen Betriebsstätten, werden bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 (1996/97) entstandene Verluste nach den Vorschriften des § 2a Abs 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes berücksichtigt. Ab der Veranlagung 1994 unterbleiben Hinzurechnungen gemäß § 2a Abs 3 dritter Satz des deutschen Einkommensteuergesetzes. Soweit eine steuerliche Verwertung nach diesen Vorschriften in der Bundesrepublik Deutschland nicht vorgenommen werden kann, weil bereits Rechtskraft eingetreten und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist, ist eine Berücksichtigung in der Republik Österreich im Wege des

Verlustabzugs zulässig. Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 (1997/98) entstehende Verluste sind auf der Grundlage der Gegenseitigkeit im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Die vorstehenden Regelungen sind nur insoweit wirksam, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt.“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten deutscher Unternehmen BGBl II 97/2001 hat folgenden Wortlaut:

„Auf Grund des § 48 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird verordnet:

§ 1 Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab einem im Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr Verluste in österreichischen Betriebsstätten, die der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen, so sind Einkünfte aus der österreichischen Abgabepflicht dadurch auszuschneiden, dass diese Verluste ungeachtet der einschränkenden Bestimmungen des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nach Maßgabe des inländischen Rechtes insoweit als Sonderausgabe abgezogen werden, wie dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist.

§ 2. § 1 gilt sinngemäß für Verluste, die ab einem im Jahr 1994, aber vor dem Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr erlitten wurden, wenn in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 2a Abs 3 deutsches Einkommensteuergesetz durch Hinzurechnung eine Nachversteuerung vorgenommen worden ist und durch eine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung der Nachweis erbracht wird, dass diese Hinzurechnung bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

§ 3. Diese Verordnung ist auf Veranlagungszeiträume ab 1994 bis zum Wirksamwerden des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden.“

Die Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG sieht eine Einschränkung des Verlustvortrags für beschränkt Steuerpflichtige vor:

„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 von § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs 1 Z 3 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.“

Die Beschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG ist auch im Hinblick auf jene Verluste eines beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar, die auf seinen Anteil an einer österreichischen Personengesellschaft entfallen.

Vor der Steuerreform 1988 war nach § 102 Abs 2 EStG 1972 die Anwendung des § 18 EStG und damit das Recht zum Verlustvortrag generell ausgeschlossen. Das EStG 1988 hatte i. S. einer Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft zunächst explizit auf eine Übernahme der Beschränkung des § 102 Abs 2 EStG 1972 verzichtet. § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG wurde erst durch das AbgÄG 1989 (BGBl. Nr 660/1989) rückwirkend ab 1989 in Kraft gesetzt (Art. II Z 6 BGBl. Nr 660/1989). Diese Rückwirkung wurde vom VfGH aufgrund der ungerechtfertigten Enttäuschung berechtigten Vertrauens auf eine gegebene Rechtslage als verfassungswidrig beanstandet, woraufhin der Gesetzgeber des StruktAnpG 1996 (BGBl. Nr 201/1996) die Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG wieder eingeführt hat, allerdings mit der Inkrafttretensbestimmung, dass sie „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1990 anzuwenden“ war (§ 124b Z 6 EStG). Im Hinblick auf die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für unbewegliches Vermögen durch § 98 Abs 1 Z 3 dritter Teilstrich EStG i. d. F. AbgÄG 2005 (BGBl. I Nr 161/2005) wurde durch das StruktAnpG 2006 (BGBl. I Nr 100/2006) ab der Veranlagung 2006 die Verlustabzugsmöglichkeit auf „Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs 1 Z 3 stammen“, erweitert (§ 124b Z 134). Diese Bestimmung stellt klar, dass der Verlustabzug auch für durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Verluste aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen zusteht, die betriebsstättenunabhängig gewerbliche Einkünfte darstellen.

§ 102 Abs 2 Z 2 EStG sieht für den Verlustvortrag somit eine zweifache Einschränkung vor: Einerseits muss der Verlust einer inländischen Betriebsstätte oder inländischem unbeweglichen Vermögen zuordenbar sein, andererseits muss der inländische Verlust die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen (Erfordernis eines negativen Welteinkommens). Von diesen Einschränkungen ist jedoch nur der Verlustabzug i.S.d. § 18 Abs 6 und 7 EStG erfasst. § 102 Abs 2 Z 2 EStG schränkt somit bei veranlagten Einkünften die Möglichkeit des – vertikalen und horizontalen – Verlustausgleichs nicht ein. Aus der gesetzlichen Verweisteknik ergibt sich auch, dass § 102 Abs 2 Z 2 EStG nicht jene Verluste betrifft, die aus dem Anwendungsbereich des § 18 Abs 6 und 7 EStG herausgelöst sind. Verluste i.S.d. § 2 Abs 2a EStG sind somit mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung bzw. diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Der Zweck der Vorschrift liegt darin, dass Österreich bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Verlustverwertung nur subsidiär zum Wohnsitzstaat zulassen möchte.

Im Verhältnis zu Deutschland besteht vereinbartes Sonderrecht im Hinblick auf Betriebsstättenverluste. Zumal im österreichisch-deutschen DBA 1954 kein Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthalten war, wurde im Rahmen des Schlussprotokolls

zum DBA 2002 eine allgemeine, „rückwirkende“ Regelung zur Berücksichtigung von österreichischen Betriebsstättenverlusten, die ab 1990 entstanden sind, getroffen.

Erkennbare Zielsetzung der protokollarischen Vereinbarung ist es, eine Einfachberücksichtigung von Verlusten sicherzustellen, umgekehrt aber auch eine Doppelverwertung auszuschließen. Hintergrund dieser Vereinbarung war nämlich eine typischerweise eintretende Doppelbesteuerung aufgrund einer zweifachen Verlustnichtberücksichtigung: Nach der durch das deutsche Steuerentlastungsgesetz grundsätzlich mit erstmaliger Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen Bestimmung des § 2a Abs 3 dEStG konnte ein österreichischer abkommensrechtlich befreiter gewerblicher Betriebsstättenverlust in Deutschland zwar auf Antrag zunächst steuerlich berücksichtigt werden, es kam aber im Gewinnfall zu einer Nachversteuerung (Hinzurechnung), wenn im Betriebsstättenstaat ein Verlustvortrag im Allgemeinen möglich war; diese Bedingung wurde aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG von der deutschen Praxis stets als erfüllt angesehen. Solcherart kam es i.d.R. zu einer Doppelbesteuerung: Ein Verlustvortrag in Österreich wurde auf Basis des § 102 Abs 2 Z 2 EStG aufgrund der Verwertbarkeit in Deutschland nach § 2a Abs 3 dEStG versagt; in Deutschland kam es umgekehrt aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit zu einer Nachversteuerung im Gewinnfall und damit zu einer effektiven Rückgängigmachung der ursprünglich gewährten Verlustverwertung.

Das mit Deutschland vereinbarte Sonderrecht sieht zeitlich gestaffelt Folgendes vor:

Für inländische Betriebsstättenverluste deutscher Steuerpflichtiger, die vor 1990 (Wirtschaftsjahr 1989/90) entstanden sind, wurden keine besonderen Regelungen getroffen; insofern wird eine Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen.

Betriebsstättenverluste, die ab 1990 (Wirtschaftsjahr 1989/90) bis einschließlich 1997 (Wirtschaftsjahr 1996/97) entstanden sind, werden nach Maßgabe des § 2a Abs 3 dEStG in Deutschland berücksichtigt. Eine Nachversteuerung in Deutschland – und damit eine Doppelbesteuerung – war bis zum Veranlagungsjahr 1993 möglich und unterblieb erst ab der Veranlagung 1994. Soweit eine Verlustverwertung in diesem Zeitraum (1990 bis 1997) in Deutschland allerdings nicht vorgenommen werden konnte, weil bereits Rechtskraft eingetreten oder eine Wiederaufnahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich war, war eine Berücksichtigung in Österreich zulässig. Die Verlustverwertung in Österreich war aber auch dann zulässig, wenn die Betriebsstättenverluste mangels positiver Einkünfte in Deutschland nicht berücksichtigt werden konnten bzw. können. Wurden allerdings Verluste aus diesem Zeitraum in Österreich z. B. wegen eines negativen Welteinkommens zum Vortrag zugelassen und werden sie nachfolgend sowohl in Deutschland als auch in Österreich verwertet, so wird Deutschland – auch ab 1994 – nicht daran gehindert, eine

Nachversteuerung durchzuführen, zumal das vereinbarte Sonderrecht nur insoweit wirksam ist, „als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt“.

Ab dem Verlustentstehungsjahr 1998 (Wirtschaftsjahr 1997/98) ist der Verlustvortrag ungeachtet der Höhe der übrigen Welteinkünfte generell im Betriebsstättenstaat nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts vorzunehmen, sofern dies nicht zu einer Verlustdoppelverwertung führt. Wird daher z. B. ein 1998 anfallender Betriebsstättenverlust in Deutschland zwar nach § 2a Abs 3 dEStG zum Ausgleich zugelassen, kommt es aber – aufgrund der deutschen Übergangsregelung – zu einer Nachversteuerung, liegt keine schädliche Verlustdoppelverwertung vor.

Auf Grund des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Schlussprotokoll zu Art. 24, lit. b (BGBl. III Nr. 182/2002) ist der in der österreichischen Betriebsstätte entstandene Verlust in Deutschland zu verwerten, was unstrittigerweise bereits im Jahr 1995 passiert ist. Eine Doppelverwertung des Verlustes im Jahr 2014 in Österreich kommt daher nicht in Betracht.

Selbst wenn die im oa Schlußprotokoll zum DBA vereinbarte Regelung § 102 EStG nicht derogieren würde, wäre für die Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2013/15/0166, - unter Verweis auf frühere Rechtsprechung - ausgesprochen hat, wird über die Höhe eines vorzutragenden Verlustes für das Jahr abgesprochen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat. Ob der ziffernmäßig feststehende Verlust auch vorgetragen werden darf, ist aber jeweils in jenem Jahr zu entscheiden, in welchem der betreffende Vortrag vorgenommen werden soll. Auch dieses Erkenntnis bestätigt, dass der Bescheid des Verlustentstehungsjahres bindend über die Höhe des Verlustes abspricht, dass aber über die Vertragsfähigkeit und somit über die Verwertbarkeit dieses Verlustes erst im Jahr der Verlustverwertung abgesprochen wird.

Nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG ist ein Inlandsverlust nicht nur im Entstehungsjahr vorrangig mit positiven Auslandseinkünften auszugleichen, sondern auch ein vorhandener Verlustvortrag vorrangig mit positiven Auslandseinkünften der Folgejahre zu verrechnen; verwertbar bzw. weiter vortragsfähig ist somit nur jener Verlust, der nicht in positiven ausländischen Einkünften Deckung findet (Kofler in SWI 2009, 477 ff). Allein schon deswegen ist eine Verwertung des 1994 in der inländischen Betriebsstätte entstandenen Verlustes im Jahr 2014 unzulässig, da dieser 1994 entstandene Verlust 1995 von der Beschwerdeführerin in Deutschland verwertet wurde.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine ordentliche Revision ist auf Grund der eindeutigen Rechtslage nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Juli 2022