

GZ. RV/0290-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Diese Berufungsentscheidung ergeht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

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

Die Bw. ist eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft, deren Zwecke Entwicklung, Produktion, Kauf und Verkauf von medizinischen Produkten sind und betreibt eine Zweigniederlassung in Österreich.

Mit Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2002 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 241.332,48 erklärt und ein Verlustabzug in Höhe von € 241.332,48 geltend gemacht.

Mit Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 versagte das Finanzamt der Bw. den Verlustabzug und verwies dazu auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2003 betreffend die Versagung des Verlustabzuges im Jahr 2001.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 8. Jänner 2004 brachte die Bw. folgendes vor:

Das DBA Schweiz entspreche dem OECD-Musterabkommen, weshalb dieses zu seiner Auslegung heranzuziehen sei. Die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten seien mangels EU- bzw. EWR-Mitgliedschaft der Schweiz zwar nicht unmittelbar zu berücksichtigen, jedoch sei einzuräumen, dass das Diskriminierungsverbot nach DBA Schweiz "im Rahmen seines Anwendungsbereiches im Gleichklang mit den aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrages resultierenden Diskriminierungsverboten ausgelegt wird" (vgl. EAS 2345 vom 2.9.2003). In diesem Lichte sei auch der zusätzliche Verweis auf Gemeinschaftsrecht sowie die Judikatur des EuGH zu sehen. Nach der so genannten "Dreistufentechnik" (vgl. Loukota, Österreichs Außensteuerrecht (2002), Rz 429 ff sowie EStR 2000 Rz 33; auch der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217 die Dreistufentechnik angewandt) sei zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln. Im zweiten Schritt sei dann zu prüfen, ob dieser inländische Besteuerungsanspruch auch unter Anwendung des einschlägigen DBA aufrechterhalten werden könne. Erziele die österreichische Betriebsstätte (§ 29 BAO) eines in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen in einem Jahr (X 1) einen Verlust und im Folgejahr (X 2) einen Gewinn, so könne der Betriebsstättengewinn des Jahres X 2 nach innerstaatlichem Recht der österreichischen Besteuerung im Wege der Veranlagung unterworfen werden (§§ 98 Z 3 und 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Auf Stufe 1 (innerstaatliches Recht) könne der Verlust aus X 1 in X 2 nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen habe (§ 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988). Auf der zweiten Stufe des Prüfungsverfahrens sei der inländische Besteuerungsanspruch abkommenskonform zu adaptieren. Bestehe auch eine Betriebsstätte im Sinne Art. 5 DBA Schweiz, so dürften die der Betriebsstätte zurechenbaren "Gewinne" in Österreich besteuert werden (Art. 7 Z 1 DBA Schweiz). Dem Begriff der "Gewinne" im Sinne Art. 7 DBA Schweiz sei nun nach der Rechtsprechung die Bedeutung beizumessen, dass die um den Verlustvortrag gekürzte Größe gemeint sei (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Der unterschiedlichen Begriffsverwendung im DBA Deutschland 1954 "Einkünfte" statt "Gewinne" könne keine materielle Bedeutung beigemessen werden. Auch die vom OECD-Musterabkommen abweichende Bestimmung des Art. 1 Abs. 1 DBA Deutschland zeitige keine über den

Anwendungsbereich OECD-konformer DBA hinausgehende Wirkung, was mittlerweile auch dadurch zum Ausdruck gekommen sei, dass die Anwendbarkeit des zitierten Erkenntnisses nicht auf das DBA Deutschland begrenzt zu sehen sei (vgl. etwa AÖF 2003/23)). Auch Wassermeyer weise darauf hin, dass der abkommensrechtliche Begriff "Gewinn" sowohl positive als auch negative Einkünfte umfasse (vgl. Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, Art. 7 Rz 159). Auf Abkommensebene (Stufe 2) werde daher der inländische Besteuerungsanspruch (Besteuerung des ungetkürzten Gewinns in X 2) insoweit eingeschränkt, als nur "Gewinne" im Sinne des Art. 7 DBA Schweiz erfasst werden dürften (also der um den Verlustvortrag aus X 1 gekürzte Gewinn des Jahres X 2). Es entspreche ja gerade dem steuerlichen Territorialitätsprinzip, wenn für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Steuer von "Steuerausländern" die Gewinne und Verluste berücksichtigt werden, die aus ihren Tätigkeiten im Inland stammten (vgl. EuGH vom 15.5.1997 RS C-250-95 "Futura Participations SA und Singer" sowie Tumpel, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 56). Auch seien aufgrund der zur Anwendung gelangenden "Selbstständigkeitsfiktion" die Gewinne so zu ermitteln, als wäre eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen durch ein selbstständiges, völlig unabhängiges Unternehmen entfaltet worden (Art. 7 Z 2 DBA Schweiz).

Dabei dürfe aber die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Schweiz) in einem anderen Vertragsstaat (Österreich) habe, in dem anderen Staat (Österreich) nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates (Österreich), die die gleiche Tätigkeit ausüben (Art. 24 Z 2 DBA Schweiz).

Das zitierte Betriebsstättendiskriminierungsverbot verhalte Österreich also dazu, eine diskriminierende Situation in Österreich zu vermeiden. Die Verwehrung des Verlustvortrages unter Verweis auf die prinzipielle Verwertungsmöglichkeit im Ansässigkeitsstaat Schweiz sei daher diskriminierend und konsequenter Weise abzulehnen. Die OECD kommentiere diese Bestimmung unter anderem wie folgt: "Die Betriebsstätte soll auch die Möglichkeit haben, die den ansässigen Unternehmen in den meisten Staaten zur Verfügung steht, nämlich einen am Ende eines Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Verlust innerhalb einer gewissen Zeitspanne (z.B. fünf Jahre) vorzutragen oder rückzutragen" (OECD-Musterabkommen Art. 24 Z 24 lit. c). Auch Wassermeyer (vgl. Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 24 Rz 50) vertrete dazu die Auffassung, dass die Betriebsstätte "einen Betriebsstättenverlust wie ein vergleichbares inländisches Unternehmen abziehen können" müsse. Es sei eben im Lichte des abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes ein Vergleich zwischen der inländischen Betriebsstätte und einem inländischen Unternehmen, das ausschließlich in

Österreich Einkünfte beziehe, abzustellen (vgl. Konezny in: Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich Deutschland, Linde 1999, 304).

Eine Diskriminierung sei also hinsichtlich der bestehenden "Geldzahlungslast" der Betriebsstätte zu vermeiden (vgl. Rust in: Vogl/Lehner, DBA Art. 24 Rz 104).

Dabei dürfe auch nicht zwischen "betriebsbezogenen" und "personenbezogenen" Besteuerungsmerkmalen unterschieden werden, da der Diskriminierungsschutz für andere als natürliche Personen keine Grundlage für eine Limitierung des Schutzes auf betriebsbezogene Merkmale enthalte (vgl. Rust in: Vogl/Lehner, DBA Art. 24 Rz 109). Was das Erkenntnis des VfGH vom 16.6.1995, G 191, 192/94 betreffe, so sei zu bemerken, dass der Gerichtshof lediglich darauf hingewiesen habe, dass durch § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 verschiedene Gruppen beschränkt Steuerpflichtiger nicht in gleichheitswidriger Weise unterschiedlich behandelt würden. Unterschiedliche Rechtslagen im Verhältnis zu fremden Staaten seien nämlich aus dem Blickwinkel der österreichischen Verfassung nicht durch Differenzierungen im innerstaatlichen Recht auszugleichen. Dem österreichischen Gesetzgeber könne nicht die Last des Ausgleichs einer international nicht harmonisierten Rechtslage aufgebürdet werden.

Es sei aber auch darauf hinzuweisen, dass die Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht nur innerhalb der Gruppe der beschränkt Steuerpflichtigen, sondern auch im Lichte eines Vergleiches zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zu betrachten sein werde. Für unbeschränkt Steuerpflichtige bestehe nämlich die Einschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht. Dies gelte grundsätzlich auch für doppelt ansässige (natürliche und juristische) Personen, die abkommensrechtlich im Ausland ansässig seien (vgl. auch EAS 2098 vom 22.7.2002 sowie EAS 1095 vom 7.7.1997). Eine Kapitalgesellschaft mit österreichischem Sitz und Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in der Schweiz wäre in der Schweiz ansässig (Art. 4 Z 5 DBA Schweiz) und hätte am österreichischen Sitz eine Betriebsstätte. Abkommensrechtlich wäre diese Situation daher mit jener Sachlage vergleichbar, wonach – wie im vorliegenden Fall – eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz eine österreichische Betriebsstätte begründet habe.

Dennoch würde im ersten Fall (doppelt ansässige Gesellschaft) der österreichischen Betriebsstätte die Verwertung des Verlustvortrags aufgrund der am Sitz anknüpfenden unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 KStG 1988) zuzugestehen sein, während im zweiten Fall aufgrund der bloß beschränkten Steuerpflicht die Einschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 voll durchschlagen würde. Damit vergleichbar wäre etwa auch die Situation einer in der Schweiz wohnhaften natürlichen Person, die Kommanditist einer österreichischen KG sei: Gelte der Kommanditist in Österreich lediglich als "Steuerausländer", so würde die Ein-

schränkung nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 greifen. Hätte der Kommanditist hingegen einen österreichischen Zweitwohnsitz, so würden die bezeichneten Restriktionen außer Reichweite sein. Stelle man daher einen Vergleich zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen an, so ergebe sich – trotz abkommensrechtlich identischer Rechtslage – eine differenzierende Behandlung. Dies werde als in Konflikt stehend sowohl mit dem österreichischen Gleichheitsgrundsatz als auch mit dem Diskriminierungsverbot, welches sich aus Art. 24 Z 2 DBA Schweiz bzw. aus dem Gemeinschaftsrecht (vgl. zuletzt etwa EuGH vom 12.6.2003 Rs C-234/01 "Gerritse" zur Differenzierung zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen) ergebe, gesehen (vgl. auch Hruschka/Bendliger, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmen, SWI 2003, 271 ff; Kohlhauser/Damböck, Die Rückverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste gem. § 2a Abs. 3 dEStG im Verhältnis zu Österreich; Wundsam/Zöchling, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer – Zweierlei Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 100; Zöchling, Betriebsstättenbesteuerung: Ende der Diskriminierung durch EG-Recht?, SWI 1992, 112f).

Die vorstehenden Überlegungen würden darlegen, dass richtiger Weise der betriebsstättenbezogene Verlustvortrag grundsätzlich primär vom Betriebsstättenstaat (Österreich) zu akzeptieren sein werde. (So offenbar etwa auch die Annahme der deutschen Finanzverwaltung im zeitlichen Geltungsbereich des § 2a Abs. 3 dEStG (vgl. Konezny in: Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland, Linde 1999, 295). Sollte der Ansässigkeitsstaat (Schweiz) aufgrund seines innerstaatlichen Rechts (Art. 52 Abs. 3 DBG) eine zwischenzeitige Verlustverrechnung mit Nachversteuerungspflicht vorsehen, so geschehe dies zunächst lediglich subsidiär zur Vermeidung eines Zins- und Liquiditätsnachteils. Nur diese Auslegung führe zur Einhaltung des steuerlichen Territorialitätsprinzips (vgl. EuGH vom 15.5.1997 Rs C-250-95 "Futura Participations SA und Singer". Siehe auch Tumpel, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 61) und könne eine diskriminierende Vorgehensweise verhindern sowie eine symmetrische Betriebsstättenbesteuerung (vgl. Zöchling. VfGH bestätigt subsidiären Verlustvortrag für Steuerausländer, ÖStZ 1995, 375, unter besonderem Hinweis auch auf Fußnote 5)) gewährleisten. Im übrigen werde darauf hingewiesen, dass die schweizer Finanzverwaltung die Verlustverrechnung nach Art. 52 Abs. 3 DBG ebenfalls als "provisorisch" ansehe und es daher "primär Sache der österreichischen Betriebsstätte (sei), die eigenen Verluste zu verrechnen" (Verweis auf das Schreiben des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 4. November 2003). Entsprechend werde daher – unabhängig von der Einschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 – eine Nachversteuerung in der Schweiz angesetzt, soweit wieder Betriebsstättengewinne erzielt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig.

Als Körperschaften gelten gemäß lit. a dieser Bestimmung Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Demnach kommt der Bw., welche in der Schweiz ansässig ist und in Österreich eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) führt, der Status einer beschränkt Steuerpflichtigen zu.

In § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ist normiert, dass sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988 erstreckt. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988. Von den Einkünften sind nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG 1988 Sonderausgaben abzuziehen. § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist anzuwenden.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

In § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, ist betreffend die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger angeordnet, dass Sonderausgaben abzugfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen und dass der Verlustabzug nur für Verluste zusteht, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen hat.

Der Verlustabzug beschränkt Steuerpflichtiger wird somit zweifach eingeschränkt. Der Verlust muss der inländischen Betriebsstätte zuordenbar sein. Der Verlust muss die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen. Der Inlandsverlust ist somit vorrangig mit Gewinnen des Stammhauses im Ausland auszugleichen. Ein Ausgleich mit ausländischen Einkünften ist nicht nur bei Entstehung eines Verlustes vorrangig vorzunehmen, es ist außerdem auch ein vorhandener Verlustvortrag vorrangig mit ausländischen Einkünften auszugleichen (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 102, Tz 26, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999 mit Verweis auf Quantschnigg/Schuch, § 102 Tz 13.3).

Die Rechtfertigung für diesen vorrangigen Verlustausgleich mit Einkünften des ausländischen Stammhauses wird darin gesehen, dass die Verlustverwertung als Maßnahme der Ein-kommensermittlung vorrangig jenem Staat überlassen bleiben soll, der das Gesamtein-kommen besteuert (vgl. Loukota, ÖStZ 1990, 62).

Darüber hinaus soll die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung vermieden werden (vgl. Loukota, ÖStZ 1990, 63).

Die Bestimmung wurde durch den VfGH aufgrund der Rückwirkung für das Jahr 1989 als gleichheitswidrig aufgehoben (VfGH 16.6.1995, G 191, 192/94), wobei die Gleichheitswidrig-keit nur in Bezug auf die Rückwirkung auf das Jahr 1989 gesehen wurde.

Darüber hinausgehenden gleichheitswidrigen Bedenken ist der VfGH nicht gefolgt.

Mit dem StruktAnpG 1996 wurde die Bestimmung (ohne Rückwirkung) wieder eingeführt.

Auch der VwGH vertritt die Ansicht, dass die Regelung nicht gegen den Gleichheitssatz ver-stößt (VwGH 26.1.1999, 98/14/0059).

Die Anwendung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Wohn-sitzstaat zulässt.

Es hat dies zwei Gründe: Einerseits soll hierdurch auf einfache Art einer Verlustdoppelver-wertung vorgebeugt werden, die eintreten könnte, wenn der ausländische Staat im Verlust-entstehungsjahr den Ausgleich mit den Verlusten in der österreichischen Betriebsstätte zulässt und Österreich im Folgejahr, in dem wieder Gewinne in der Betriebsstätte anfallen, dasselbe tut (ohne dass der ausländische Staat in diesem Folgejahr eine Nachversteuerung hinsichtlich des im Vorjahr berücksichtigten Österreich-Verlustes vornimmt).

Andererseits verliert nach österreichischer Rechtslage der Verlust die Zugehörigkeit zur betrieblichen Einkunftsquelle; der Verlust ist sowohl im Verlustentstehungsjahr wie auch in den Folgejahren jeweils mit dem Gesamteinkommen (also einschließlich der nichtbetrieb-lichen Einkünfte) zu verrechnen.

Dies aber kann nur jener Staat tun, der in der Lage ist, das Gesamteinkommen steuerlich zu erfassen, sonach nicht der Betriebsstättenstaat, sondern der Ansässigkeitsstaat.

Ob der Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen seine ihn primär treffende Auf-gabe der Berücksichtigung von Auslandsverlusten wahrnimmt oder nicht, ist nach § 102 EStG 1988 für die Verlustabzugsfähigkeit der in inländischen Betriebsstätten angefallenen Verluste unerheblich; entscheidend ist einzig und allein, ob der beschränkt Steuerpflichtige über aus-reichende Einkünfte verfügt, in denen die österreichischen Verluste Deckung finden (Philipp,

Loukota, Jirousek (Hg.), Internationales Steuerrecht, 2., erweiterte und überarbeitete Auflage, I/1 Allgemeine Erläuterungen, Tz 281,282, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1976, Stand Juni 2003).

Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen darf "die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, im anderen Staat nicht ungünstiger sein, als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben" (Betriebsstättendiskriminierungsverbot).

In dem im gegenständlichen Fall anwendbaren Abkommen vom 30. Jänner 1974, BGBl.Nr. 64/1975, zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der anzuwendenden Fassung (DBA Schweiz), wurde in Art. 24 Z 2 (Gleichbehandlung) ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Betriebsstättendiskriminierungsverbot vereinbart.

Gemäß Art. 24 Z 2 DBA Schweiz darf die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.

Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge-, Vergünstigungen und – Ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.

Das in Art. 24 Z 2 DBA Schweiz vereinbarte, dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildete Verbot einer Betriebsstättendiskriminierung bewirkt somit, dass eine österreichische Betriebsstätte eines in der Schweiz ansässigen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden darf als ein österreichisches Unternehmen.

Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung findet auch bei der Einschränkung des Verlustabzuges nach § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 Beachtung und kann – abhängig vom Einzelfall – zu dessen Derogation führen (vgl. Philipp, Loukota, Jirousek (Hg.), Internationales Steuerrecht, 2., erweiterte und überarbeitete Auflage, I/1 Allgemeine Erläuterungen, Tz 287, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1976, Stand Juni 2003)).

Die innerstaatliche österreichische Rechtslage wird also durch die Betriebsstätten-diskriminierungsverbote der DBA in ihren Wirkungen insoweit verändert als die Betriebsstätte

des beschränkt Steuerpflichtigen einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen gleichgestellt werden muss.

Folglich ist der inländischen Betriebsstätte eines Steuerausländers in gleicher Weise die Verlustvortragsmöglichkeit einzuräumen wie einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen, also ohne Rücksicht darauf, ob der im Ansässigkeitsstaat gelegene Betriebsteil über ausreichende Einkünfte für einen Ausgleich mit den Österreich-Verlusten verfügt.

Nur dann, wenn der Steuerausländer den Österreich-Verlust tatsächlich doppelt berücksichtigt erhält, würde die Verlustverwertung in Österreich nicht zu gewähren sein.

Denn das DBA-Diskriminierungsverbot für Steuerausländer darf nicht in eine Diskriminierung von Steuerinländern ausarten.

Der primäre Zweck eines Betriebsstättendiskriminierungsverbotes in einem DBA ist jener, den Steuerpflichtigen nicht doppelt zu Steuern heranzuziehen.

Aus diesem Grund kann einem Betriebsstättendiskriminierungsverbot auch nicht der Inhalt unterstellt werden, dass dadurch Wettbewerbsvorteile durch eine doppelte Verlustverwertung zulässig gemacht werden könnten.

Unter Beachtung des teleologischen Aspektes ist dem Verbot einer Betriebsstätten-diskriminierung daher keinesfalls ein übergeordneter Grundsatz, dass eine Verlustverwertung in jedem Fall im Betriebsstättenstaat zu erfolgen habe, immanent.

Bei der Umsetzung des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes ist darauf Bedacht zu nehmen, ob das im konkreten Fall anzuwendende DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode oder die Befreiungsmethode vorsieht.

Die in Art. 23 DBA Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbarte Methode ist die Befreiungsmethode.

In Art. 23 Z 1 DBA Schweiz ist normiert: *"Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen aus der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären".*

Gemäß Art. 7 Z 1 DBA Schweiz dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im

anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so die dürfen Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Art. 7 Z 2 DBA Schweiz sind, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Im DBA Schweiz, welches zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode anwendet, ist also vorgesehen, dass der Ansässigkeitsstaat Schweiz der Bw. die (positiven und negativen) Einkünfte aus der österreichischen Betriebsstätte von der Besteuerung freistellt.

Abweichend davon sieht das schweizer innerstaatliche Recht jedoch eine Ausgleichsmöglichkeit mit in österreichischen Betriebsstätten entstandenen Verlusten vor.

In Art. 52 Abs. 3 des schweizer Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) ist folgende Anordnung getroffen: *"Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ein schweizerisches Unternehmen kann Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte innert der folgenden sieben Geschäftsjahre Gewinne, so erfolgt in diesen Geschäftsjahren im Ausmass der im Betriebsstättenstaat verrechneten Verlustvorträge eine Besteuerung. Verluste aus ausländischen Liegenschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land auch eine Betriebsstätte unterhalten wird. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen".*

Da dadurch keine Doppelbesteuerung bewirkt wird, steht das DBA Schweiz dieser Bestimmung, welche eine Berücksichtigung von in Österreich erwirtschafteten Betriebsstättenverlusten bei der Ermittlung des Einkommens und damit bei der Berechnung der schweizer Einkommensteuer ermöglicht, nicht entgegen (vgl. auch VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

In Fällen, in denen DBA zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode anwenden und DBA-Partnerstaaten in ihrem innerstaatlichen Recht eine ausdrückliche Verlustausgleichsmöglichkeit mit den österreichischen Betriebsstättenverlusten zulassen oder dies aus Erwägungen tun, die dem VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217 innewohnen, wird auch bei den Befreiungsabkommen das Betriebsstätten-diskriminierungsverbot nur dann zum Verlustvortrag berechtigen, wenn keine Verlustdoppelverwertung eintritt. Eine Verlustdoppelverwertung würde auch dann vorliegen, wenn der Verlust im Ansässigkeitsstaat im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehaltes dazu führt, dass die positiven Einkünfte unbesteuert bleiben (vgl. Philipp, Loukota, Jirousek (Hg.), Internationales Steuerrecht, 2., erweiterte und überarbeitete Auflage, I/1 Allgemeine Erläuterungen, Tz 289, 290, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1976, Stand Juni 2003).

Das von der Bw. angesprochene Schrifttum repräsentiert die Meinungen von Autoren, welche sich mit der berufungsgegenständlichen Thematik auseinandergesetzt haben.

Es kann daraus keinesfalls ein Paradigmenwechsel im Sinne einer Aufgabe des bei zwischenstaatlichen Sachverhalten maßgeblichen Prinzips der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen abgeleitet werden.

Ebenso verhält es sich mit den von der Bw. zitierten EAS-Dokumenten, den umfangreichen Ausführungen der Bw. zur Dreistufentechnik, zum DBA Bundesrepublik Deutschland, zur Rechtsprechung des EuGH, zu den angestellten Überlegungen zu Ungleichbehandlungen hinsichtlich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen sowie doppelt ansässigen Personen.

Da Art. 52 Abs. 3 DBG die Möglichkeit einer "Nachversteuerung" von in der Schweiz berücksichtigten österreichischen Betriebsstättenverlusten auf sieben Jahre beschränkt und somit Wettbewerbsverzerrungen durch Verlustdoppelverwertungen durch diese Bestimmung nicht prinzipiell ausgeschlossen werden, kann trotz des geltenden Betriebsstätten-diskriminierungsverbotes ein Verlustvortrag in Österreich nicht von vorne herein und ohne Beachtung der konkreten Umstände als zulässig angesehen werden.

Vielmehr wird bei der rechtlichen Würdigung der jeweils gegebenen Sachverhalte darauf zu achten sein, dass Wettbewerbsverzerrungen durch Verlustdoppelverwertungen hintangehalten werden.

Demnach kann eine Verwertung von österreichischen Betriebsstättenverlusten in Österreich in Fällen, wo bereits eine Verlustverwertung im Verlustentstehungsjahr in der Schweiz vorge-

nommen wurde, nur dann akzeptiert werden, wenn der Nachweis der tatsächlichen Nachversteuerung in der Schweiz erbracht wird.

Aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass der berufungsgegenständliche Verlust der österreichischen Betriebsstätte in der Schweiz sehr wohl berücksichtigt wurden.

Diese Vorgehensweise ist dem schweizer innerstaatlichen Recht, nämlich der Regelung des Art. 52 Abs. 3 DBG, entsprechend.

Im vorgelegten Schreiben des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 4. November 2003 wurde der Bw. mitgeteilt:

"Unter Bezugnahme auf Art. 52 Abs. 3 DBG ist es primär Sache der österreichischen Betriebsstätte, die eigenen Verluste zu verrechnen. Die österreichischen Behörden negieren zu ihrem Vorteil die bloss provisorische Verrechnung in der Schweiz. Dem Sinn und Zweck von Abs. 2 entspricht u.E. von nachträglich "verrechenbaren" Verlusten auszugehen, weshalb wir die Besteuerung entsprechend vornehmen werden".

Diese Rechtsansicht des Kantonalen Steueramtes Zürich kann im Hinblick auf die obigen Ausführungen zu Art. 52 Abs. 3 DBG und zur gebotenen Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durch Verlustdoppelverwertungen nicht uneingeschränkt geteilt werden.

Wie von der Bw. mit Schreiben vom 10. März 2005 mitgeteilt wurde, hat das Kantonale Steueramt Zürich jedenfalls bis dato noch keinen Steuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen, der zu einer endgültigen Nachversteuerung der berufungsgegenständlichen österreichischen Betriebsstättenverluste geführt hätte.

Gemäß der dargestellten Rechtslage kann aber die von der Bw. begehrte Verrechnung des berufungsgegenständlichen österreichischen Betriebsstättenverlustes in Österreich im Jahr 2002 nur bei Erbringung eines Nachweises der tatsächlichen Nachversteuerung in der Schweiz als zulässig angesehen werden.

Demnach ist mangels entsprechender Bescheiderlassung in der Schweiz zum jetzigen Zeitpunkt eine abschließende Beurteilung der Zulässigkeit der Verlustverwertung in Österreich noch nicht möglich.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Daher wird vorläufig davon ausgegangen, dass die Nachversteuerung in der Schweiz im Jahr 2002 tatsächlich erfolgen wird.

Diese Alternative ist als die wahrscheinlichere anzusehen, da sie dem innerstaatlichen schweizer Recht (Art. 52 Abs. 3 DBG) entspricht.

Die Erlassung einer vorläufigen Berufungsentscheidung im Hinblick auf § 289 Abs. 2 BAO ist übrigens auch dann zulässig, wenn der Erstbescheid endgültig erging (vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/0230).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Da die Rechtsmeinung vertreten wird, dass die Anerkennung des begehrten Verlustabzuges trotz geltenden Betriebsstättendiskriminierungsverbotes den Nachweis der Nachversteuerung in der Schweiz zur Voraussetzung hat, wird die endgültige Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 in diesem Sinne von der Erbringung eines solchen Nachweises durch Vorlage eines entsprechenden schweizer Steuerbescheides abhängig gemacht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. April 2005