



GZ. RV/0289-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuer & Service SteuerberatungsGmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 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.

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 Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft, deren Betriebsgegenstand das Versicherungsgeschäft ist und betreibt eine Zweigniederlassung in Österreich.

Mit Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2001 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 469.096,00 erklärt und ein Verlustabzug in Höhe von € 351.822,00 geltend gemacht. Dazu wurde angemerkt, dass es sich um Verlustvorträge aus Vorjahren handle, deren Verwertung in Frankreich bei der Hauptniederlassung nicht möglich gewesen sei.

Mit Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 5. Februar 2003 versagte das Finanzamt der Bw. den Verlustabzug und forderte sie mit Verweis auf § 102 EStG 1988 gleichzeitig auf, Nachweise für die Nichtverwertung der gegenständlichen österreichischen Betriebsstättenverluste binnen vier Wochen zu erbringen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 6. März 2003 brachte die Bw. folgendes vor:

Das in Österreich erzielte negative Ergebnis sei im handelsrechtlichen Abschluss der Bw. zwar enthalten, dies jedoch nur im handelsrechtlichen Sinne. Von der Zentrale in Paris sei mitgeteilt worden, dass für die Steuer jede Betriebsstätte im jeweiligen Land ihr gesondertes Ergebnis erkläre. Es werde die Anerkennung des Verlustabzuges in Höhe von € 351.822,00 beantragt, da es nicht möglich gewesen sei, die Verluste der Betriebsstätten der einzelnen Länder in Frankreich zu verwenden, wie von der Bw. der steuerlichen Vertretung versichert worden sei. Dazu vorgelegte Beweise seien die Handelsbilanzabschlüsse 2001 und 2000, die Gewinn und Verlustrechnungen 2001 und 2000 der Konzernmutter in Frankreich und die in Frankreich eingereichten Steuererklärungen 2001 und 2000. Aus den in Frankreich eingereichten Steuererklärungen sei in Verbindung mit den Bilanzen und den Gewinn- und Verlustrechnungen der französischen Betriebsstätte zu ersehen, dass in Frankreich nur die Ergebnisse der französischen Betriebsstätte angesetzt worden seien.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 17. April 2003 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei der Verlustabzug bei Unternehmen mit Ausländereigenschaft in Österreich nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässig, unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat eine Verlustverrechnung gewähre oder nicht.

Österreichische Betriebsstättenverluste seien daher vorrangig mit Gewinnen im Ausland zu verrechnen. Dies gelte sowohl für das Jahr des Entstehens des Verlustes als auch für die Folgejahre. Nur insoweit der Verlust bisher (das wäre vom Verlustentstehungsjahr bis zu jenem Jahr, welches im Zeitpunkt der Veranlagung bereits abgelaufen sei) nicht im Ausland verrechenbar gewesen sei bzw. sei, könne ein Verlustvortrag als Verlustabzug in Österreich berücksichtigt werden. Ein Ausgleich des österreichischen Betriebsstättenverlustes mit ausländischen Einkünften sei nicht nur im Jahr des Entstehens des Verlustes vorrangig

vorzunehmen, sondern auch ein entsprechender Verlustvortrag sei vorrangig mit ausländischen Einkünften auszugleichen (vgl. auch Doralt, Tz. 26 zu § 102, EStR 2000, Rz 8059). Die Bw. sei mit Bescheid vom 5. Februar 2003 eingeladen worden, den Nachweis zu erbringen, dass die Verluste der inländischen Betriebsstätte der Bw. die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte in den Verlustentstehungsjahren oder in den folgenden Jahren überstiegen hätten (§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) und somit nicht verwertbar gewesen seien. Die in der Berufung behauptete Nichtverwertung des österreichischen Betriebsstättenverlustes in Frankreich sei unglaubwürdig und unbewiesen. Unglaubwürdig, da mit Frankreich die so genannte Anrechnungsmethode vereinbart sei und daher der österreichische Betriebsstättenverlust in Frankreich gar nicht auszuschneiden gewesen sei. Unbewiesen, da die Voraussetzungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie der Umstand, dass eine Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste in den Verlustentstehungsjahren oder in den Folgejahren in Frankreich gar nicht möglich gewesen wäre, nicht nachgewiesen worden sei (vgl. Rz. 324 KStRL).

Auf die Besonderheit des Art. 23 Abs. 1 lit. b DBA Österreich-Frankreich werde ergänzend hingewiesen. Auch nach dieser DBA-Bestimmung seien die österreichischen Betriebsstättenverluste ohnehin bei der Veranlagung in Frankreich zu berücksichtigen. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste bereits jeweils im Jahr des Entstehens mit dem französischen Ergebnis verrechenbar bzw. verwertbar gewesen seien. Eine (nochmalige) Verwertung der Verluste in Österreich (im Wege eines Verlustabzuges) sei daher nicht zulässig. Ein gegenteiliger Nachweis, nämlich dass trotz Anrechnungsmethode und Spezialbestimmung des Art. 23 Abs. 1 lit. b DBA Österreich-Frankreich eine Verlustverwertung in Frankreich nicht möglich gewesen wäre, sei seitens der Berufungswerberin nicht erbracht worden, weshalb die beantragte Berücksichtigung eines Verlustabzuges auch im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nicht in Betracht gekommen sei. Es werde darauf hingewiesen, dass zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung die in Österreich entrichtete Körperschaftsteuer ohnehin auf die französische Steuer anrechenbar sei (vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Österreich-Frankreich).

Mit Anbringen vom 5. Dezember 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ersuchte, eventuell erforderliche ergänzende Nachweise nachreichen zu dürfen.

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 Frankreich 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 abzugsfähig 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 überstiegen 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

Einkommensermittlung vorrangig jenem Staat überlassen bleiben soll, der das Gesamteinkommen 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 Gleichheitswidrigkeit 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 verstößt (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 Wohnsitzstaat zulässt.

Es hat dies zwei Gründe: Einerseits soll hierdurch auf einfache Art einer Verlustdoppelverwertung vorgebeugt werden, die eintreten könnte, wenn der ausländische Staat im Verlustentstehungsjahr 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 nichtbetrieblichen 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 Aufgabe 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 ausreichende 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 26. März 1993, BGBl.Nr. 613/1994, zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der anzuwendenden Fassung (DBA Frankreich), wurde in Art. 24 Abs. 2 (Gleichbehandlung) ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Betriebsstättendiskriminierungsverbot vereinbart.

Gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA Frankreich darf die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, im 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 seinen ansässigen Personen gewährt.

Das in Art. 24 Abs. 2 DBA Frankreich vereinbarte, dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildete Verbot einer Betriebsstättendiskriminierung, das im Rahmen seines Anwendungsbereiches im Gleichklang mit den sich aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrages resultierenden Diskriminierungsverboten ausgelegt wird, zwingt dazu, die inländischen Betriebsstätten französischer Unternehmer nicht schlechter zu behandeln als vergleichbare inländische Unternehmen.

Daraus folgt, dass dann, wenn kein Risiko einer Verlustdoppelverwertung besteht, die inländische Betriebsstätte unter den gleichen Bedingungen wie ein unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen das Recht des Verlustvortrages in Anspruch nehmen kann.

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).

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.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Frankreich dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Art. 7 Abs. 2 DBA Frankreich werden, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, 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.

In Art. 23 DBA Frankreich ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Frankreich die Anrechnungsmethode und für Österreich die Befreiungsmethode vereinbart.

Gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. a) DBA Frankreich vermeidet die Französische Republik die Doppelbesteuerung wie folgt:

Aus Österreich stammende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in diesem Staat besteuert werden dürfen, werden für die Berechnung der französischen Steuer berücksichtigt, wenn ihr Nutzungsberechtigter in Frankreich ansässig ist und wenn sie nicht nach französischem Recht von der Körperschaftsteuer befreit sind. In diesem Fall ist die österreichische Steuer von diesen Einkünften nicht abzugsfähig, sondern der Nutzungsberechtigte hat Anrecht, dass sie auf die französische Steuer angerechnet wird.

In Art. 23 Abs. 1 lit. b) ii) DBA Frankreich ist normiert dass das Abkommen Frankreich nicht hindert, Verluste von in Österreich ansässigen Tochtergesellschaften oder von in Österreich gelegenen Betriebsstätten bei der Ermittlung der Gewinne von in Frankreich ansässigen Personen abzuziehen und Gewinne dieser Tochtergesellschaften oder dieser Betriebsstätten in Höhe solcher Verluste den Gewinnen zuzurechnen.

Diese Bestimmung ist so zu verstehen, dass sich Frankreich im Abkommen ausdrücklich das Recht vorbehält, österreichische Betriebsstättenverluste französischer Unternehmen oder Verluste österreichischer Tochtergesellschaften in Frankreich gewinnmindernd zu berücksichtigen bzw. künftige Gewinne dieser Art in den Folgejahren nachzuversteuern (vgl. Philipp, Loukota, Jirousek (Hg.), Internationales Steuerrecht, 2., erweiterte und überarbeitete Auflage, I/2 DBA, F 69, Fußnote 3), Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1976, Stand Juni 2003).

Aus diesem im Abkommen vereinbarten Vorbehalt kann jedoch keinesfalls geschlossen werden, dass dieser tatsächlich umgesetzt wurde und es eine entsprechende innerstaatliche Rechtsnorm betreffend Kapitalgesellschaften in Frankreich gibt.

Grundsätzlich hat es sich der jeweilige Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmers in jenen Abkommen, in denen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode angewendet wird, vorbehalten, die in der österreichischen Betriebsstätte erzielten (positiven und negativen) Einkünfte steuerlich zu berücksichtigen. Es kann daher bei vereinbarter Anrechnungsmethode davon ausgegangen werden, dass die in den österreichischen Betriebsstätten entstandenen Verluste vom Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden. Ein Verlustvortrag auf der Grundlage des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes kann somit in Österreich nur in Anspruch genommen werden, wenn der Nachweis erbracht wird, dass keine Doppelverwertung im Ausland stattfindet (vgl. Philipp, Loukota, Jirousek (Hg.), Internationales Steuerrecht, 2., erweiterte und überarbeitete Auflage, I/1 Allgemeine Erläuterungen, Tz 288, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1976, Stand Juni 2003).

Diese Aussagen der Lehre stellen auf den Regelfall ab. Deshalb können sie nicht in schematisierender Weise auf jeden konkreten Sachverhalt angewendet werden.

Vielmehr wird es für die Beurteilung konkreter Fälle stets unumgänglich sein, zu erforschen, welche innerstaatlichen Rechtsnormen der betreffende Abkommensstaat (Ansässigkeitsstaat) tatsächlich geschaffen hat.

Nach dem im gegenständlichen Fall maßgeblichen innerstaatlichen Recht der Französischen Republik wird bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften das Territorialitätsprinzip angewendet. Daher bleiben auch bei ausreichend hohem Einkommen einer französischen Kapitalgesellschaft Gewinne und Verluste ausländischer Betriebsstätten bei der Besteuerung in Frankreich unberücksichtigt.

Dieser Umstand gewährleistet, dass keine schädliche Verlustdoppelverwertung zu erwarten ist (siehe auch Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, EAS.2345 vom 2.9.2003).

Somit kann davon ausgegangen werden, dass die in den Vorjahren erwirtschafteten österreichischen Betriebsstättenverluste im Rahmen der Besteuerung in Frankreich unberücksichtigt geblieben sind, was auch aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen hervorgeht. Demnach ist die Beibringung weiterer Unterlagen zum Nachweis des Nichtvorliegens einer Verlustdoppelverwertung entbehrlich.

Gemäß der dargestellten Rechtslage ist die von der Bw. begehrte Verrechnung des berufsgegenständlichen österreichischen Betriebsstättenverlustes in Österreich im Jahr 2001 zu gewähren.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 16. März 2005