

GZ. RV/3074-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Huber Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 beträgt € 6.985,17 (S 96.118,00).

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

Bei der Bw. handelt es sich um eine in der Schweiz (Kanton Bern) ansässige Aktiengesellschaft, die seit dem Jahre 1994 in Österreich eine Zweigniederlassung unterhält. Diese Zweigniederlassung befand sich bis zum Jahre 2000 in Salzburg und wurde dann nach Wien verlegt.

Bis einschließlich 1998 erzielte die Zweigniederlassung jeweils Verluste. In der Körperschaftsteuererklärung für das berufungsgegenständliche Jahr 1999 wurden erstmals positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und zwar in der Höhe von S 284.172,00) angegeben, gleichzeitig aber der Verlustabzug aus den vorangegangenen Jahren in der Höhe von insgesamt über 9,4 Millionen Schilling begehrt.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk forderte die Bw. daraufhin auf, zur Beurteilung der Frage, ob durch die Gewährung des Verlustabzuges in Österreich bei eventueller gleichzeitiger Verwertung der Verluste in der Schweiz eine "Doppelverlustverwertung" vorliege, die schweizerischen Steuererklärungen und -bescheide vorzulegen.

Nachdem die Bw. die entsprechenden Steuererklärungen der Jahre 1995 bis 1998 sowie die Steuerbescheide der Jahre 1996 bis 1999 vorgelegt hatte, erließ das Finanzamt am 14. Dezember 2001 den berufungsgegenständlichen Bescheid, in dem kein Verlustabzug zugelassen, sondern die Körperschaftsteuer ausgehend vom erklärten Gewinn mit einem Betrag von S 96.118,00 festgesetzt wurde. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass den schweizerischen Steuererklärungen und -bescheiden zu entnehmen sei, dass die bis 1998 erzielten österreichischen negativen Betriebsstättenergebnisse in der Schweiz im Rahmen des Verlustausgleiches verwertet worden seien, weshalb eine nochmalige Verwertung dieser Verluste in Österreich (im Zuge eines Verlustabzuges) unzulässig sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 11. Jänner 2002 Berufung und führte aus, dass nach Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz (DBA-Schweiz) die Befreiungsmethode zur Anwendung käme, weshalb die der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnenden Ergebnisse in Österreich steuerlich zu erfassen seien. Auf Grund des in Artikel 24 DBA-Schweiz festgelegten Betriebsstättendiskriminierungsverbotes stehe aber der uneingeschränkte Verlustabzug zu. Das DBA-Schweiz enthalte keine Regelung, wonach die Geltendmachung der Verlustabzüge der österreichischen Betriebsstätte von der Behandlung der Verluste in der Schweiz abhängig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dabei führte es im Wesentlichen aus, dass Artikel 23 DBA-Schweiz im verlusterzeugenden Zeitraum nicht anwendbar gewesen sei, da es nichts zu "befreien" gegeben habe. Dieser Umstand sei auch den schweizerischen Steuererklärungen und -bescheiden für die Jahre bis 1998 zu entnehmen gewesen, weil dort - richtigerweise - keine Hinzurechnung der negativen österreichischen Betriebsstätteneinkünfte erfolgt sei. Diese Verluste seien demnach bereits in voller Höhe in der Schweiz verwertet worden. Schon aus diesem Grund stehe für

1999 kein Verlustabzug zu. Da außerdem die dortigen positiven Einkünfte jeweils auch die österreichischen Betriebsstättenverluste überstiegen hätten, wäre auch ein Verlustabzug gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EstG 1988 in Österreich für die Folgejahre (konkret 1999) nicht zur Verfügung gestanden. Worauf die Bw. ihre Meinung stütze, dass aufgrund des "Betriebsstätten-diskriminierungsverbotes" gemäß Artikel 24 DBA-Schweiz der "uneingeschränkte" Verlustabzug zustehe, sei mangels näherer Ausführungen nicht nachvollziehbar. Dieser Artikel 24 DBA-Schweiz verlange die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Genau dies sei aber eingehalten worden: Der Bw. stehe ein Verlustabzug insofern zu, als die Verluste nicht bereits berücksichtigt worden seien. Aufgrund dieser Bestimmung wäre demnach für die inländische Betriebsstätte der Verlustabzug lediglich insoweit einzuräumen gewesen, als der Nachweis erbracht worden wäre, dass eine Verlustverwertung in der Schweiz nicht möglich sei. Dieser Nachweis sei aber nicht erbracht worden. Vielmehr stehe fest, dass die Verlustverwertung in der Schweiz erfolgt sei. Eine nochmalige Verlustverwertung in Österreich käme deshalb nicht in Frage.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2002 stellte die Bw. daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wies die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217, hin, worin dieser in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung ausgeführt habe, dass bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode ausländische Betriebsstättenverluste grundsätzlich abzugsfähig seien. Die im gegenständlichen Fall von den Schweizer Abgabenbehörden vorgenommene Berücksichtigung der österreichischen Betriebsstättenverluste entspreche somit der neuen Rechtsprechung des VwGH. Es sei daher ausgeschlossen, dass durch eine solche Vorgangsweise das Verlustvortragsrecht eingeschränkt oder beseitigt werde. Die Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste in der Schweiz hindere in keiner Weise die Vornahme des Verlustabzuges in Österreich.

Nach Vorlage der Berufung an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. mit dem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 9. Oktober 2002 vor, dass der österreichische Betriebsstättengewinn des berufungsgegenständlichen Jahres 1999 in der Schweizer Steuererklärung des Jahres 1999 nicht ausgeschieden und somit versteuert worden sei. Es habe demnach 1999 eine "Nachversteuerung" der in früheren Jahren vorgenommenen Betriebsstättenverluste in Höhe des Betriebsstättengewinnes 1999 stattgefunden, weshalb entgegen der Auffassung des Finanzamtes keine Doppelverlustverwertung vorliege.

Das Finanzamt wurde daraufhin vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat im Hinblick auf das kontradiktiorisch ausgebildete Verfahren ersucht, sich zu diesem Schreiben der Bw. zu äußern. Das Finanzamt beharrte in seiner Stellungnahme auf der im Bescheid vom 14. Dezember 2001 bzw. in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Rechtsauffassung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da die Bw. in Österreich eine Zweigniederlassung unterhält, ist sie im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 iVm § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Was den Verlustabzug bzw. -vortrag anbelangt, war vor der Steuerreform 1988 dieses Recht ausschließlich unbeschränkt Steuerpflichtigen zugänglich. Erst die Steuerreform 1988 bzw. das Abgabenänderungsgesetz 1989 haben den Verlustabzug gemäß § 18 EStG 1988 für beschränkt Steuerpflichtige ermöglicht, allerdings mit der Einschränkung, dass der Verlust in inländischen Betriebsstätten entstanden sein muss und "... nur insoweit berücksichtigt werden kann, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat" (§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).

Die Rechtfertigung für diesen vorrangigen Verlustausgleich mit Einkünften des ausländischen Stammhauses wurde insbesondere darin gesehen, dass die Verlustverwertung als Maßnahme der Einkommensermittlung vorrangig jenem Staat überlassen werden soll, der das Gesamteinkommen besteuert. Außerdem sollte dadurch die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung gebannt werden (vgl. hiezu Loukota, Verlustvortrag für Steuerausländer, Mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 62).

Da die Bw. in der Schweiz unbeschränkt und in Österreich, wie oben erwähnt, mit ihrer Zweigniederlassung beschränkt steuerpflichtig ist, sind zudem aber auch die entsprechenden Bestimmungen des Abkommens vom 30. Jänner 1974 zwischen der Republik Österreich und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 1975/64, DBA-Schweiz, zu beachten. Diesbezüglich sind für den gegenständlichen Rechtsstreit folgende Bestimmungen wesentlich:

Artikel 7 (Unternehmensgewinne): "1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. ... "

Artikel 23 (Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung): "1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderem Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von 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. ... "

Artikel 24 (Gleichbehandlung): "1. Die Staatsangehörigen eines Vertragstaates dürfen in dem anderen Vertragstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. 2. Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. ... "

Was den von der Bw. begehrten Verlustabzug betrifft, ist ihr insofern Recht zu geben, als der zuletzt zitierte Artikel 24 DBA-Schweiz, der dem Artikel 24 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist, die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt. Auf Grund des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes des Artikel 24 Abs. 2 DBA-Schweiz (Artikel 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) darf die österreichische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden als ein österreichisches Unternehmen. Da österreichische Unternehmen berechtigt sind, die in den österreichischen Betriebsstätten entstandenen Verluste auf Einkünfte späterer Jahre vorzutragen, soweit im Verlustentstehungsjahr (bzw. in den Folgejahren) eine Verrechnung mit positiven in- oder ausländischen Einkünften nicht möglich war, muss dieses Recht grundsätzlich auch dem ausländischen Unternehmen zustehen. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kann demnach nicht zur Anwendung kommen. Nach einem Teil des Schrifttums (Zöchl, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige - Österreich auf dem Weg zur "Unitary Taxation"?; ÖStZ 1990, 50; Lang, Betriebsstättendiskriminierungsverbot und Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige, SWI 1990, 34) bleibt die Möglichkeit des Verlustabzuges in Österreich von einer Verlustverrechnungsmöglichkeit im Wohnsitzstaat unberührt, weshalb das Betriebsstättendiskriminierungsverbot auch einer mehrfachen Berücksichtigung von Verlusten nicht entgegen steht.

Diese auch von der Bw. in der Berufung vorgebrachte Auffassung wird vom unabhängigen Finanzsenat aber nicht geteilt. Das Finanzamt hat insofern zu Recht festgehalten, dass ausländische Unternehmen unter Berufung auf das Betriebsstättendiskriminierungsverbot einen Verlustabzug nur unter den gleichen Bedingungen wie die österreichischen Unternehmen in Anspruch nehmen können. Es darf insbesondere zu keiner Doppelverlustverwertung kommen. Sowohl bei inländischen wie auch bei ausländischen Unternehmen wird demnach vorrangig ein Verlustausgleich mit den übrigen in- und ausländischen Einkünften stattfinden müssen. In den Abkommen, die zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode anwenden, ist deshalb vom ausländischen Unternehmer eine Erklärung abzuverlangen, dass er den in Österreich erlittenen Verlust bei der Besteuerung in seinem Ansässigkeitsstaat nicht verwertet hat (vgl. hiezu Loukota, Internationale Verlustverwertung, Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, 162). Dieses Betriebsstättendiskriminierungsverbot darf nie dazu führen, dass es eine Diskriminierung österreichischer Unternehmen zur Folge hat.

Im konkreten Fall hat die Bw. in der österreichischen Betriebsstätte in den Jahren 1994 bis 1998 insgesamt einen Verlust von S 9.426.473,00 erlitten. Von der Bw. wird nicht bestritten, dass trotz der Regelungen des DBA-Schweiz dieser Verlust in der Schweiz mit den dortigen Gewinnen im Rahmen des Verlustausgleiches verrechnet worden ist. Dieser Verlustausgleich beruht auf der dortigen gesetzlichen Grundlage des Artikel 52 des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Danach kann nämlich ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt worden sind. Aus den vorgelegten schweizerischen Steuerbescheiden ergibt sich weiters, dass trotz des vorgenommenen Verlustausgleiches entsprechend hohe Gewinne erzielt wurden. Für die Jahre 1996 bis 1998 ergab sich diesbezüglich eine Steuerbelastung (Staats- und Gemeindesteuer) von insgesamt über SFR 300.000,00.

Aufgrund dieser unbestrittenen Tatsache, dass die in der österreichischen Betriebsstätte erlittenen Verluste in der Schweiz bereits berücksichtigt worden sind, vertritt der unabhängige Finanzsenat demnach die Ansicht, dass trotz des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes unter dem Gesichtspunkt des Doppelverlustverwertungsverbotes im berufungsgegenständlichen Jahr 1999 in Österreich kein Verlustabzug zulässig ist.

Die Bw. hat sich in ihrem Schreiben vom 9. Oktober 2002 zudem auf den Umstand gestützt, dass der österreichische Betriebsstättengewinn des Jahres 1999 in der Schweiz nicht ausgeschieden und somit versteuert worden sei.

Zu diesem Vorbringen muss grundsätzlich festgehalten werden, dass gemäß des oben erwähnten Artikel 7 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht bezüglich der österreichischen Betriebsstätte im Sinne des "Territorialprinzips" unbestreitbar Österreich zusteht. Dass die Schweiz den österreichischen Betriebsstättengewinn des Jahres 1999 ebenfalls besteuert hat, kann nichts am vorrangigen Besteuerungsrecht Österreichs ändern.

Sollte dieses Vorbringen als Hinweis auf die schon oben erwähnte Bestimmung des Artikel 52 DBG zu verstehen sein, wonach, wenn diese ausländische Betriebsstätte innert der folgenden sieben Geschäftsjahre Gewinne verzeichne, in diesen Geschäftsjahren im Ausmaß der im Betriebsstättenstaat verrechneten Verlustvorträge eine Besteuerung erfolge, so muss dem entgegengehalten werden, dass diese schweizerische "Nachversteuerung" aufgrund des eindeutigen gesetzlichen Wortlautes von der Bedingung abhängig ist, dass im Betriebsstättenstaat (im konkreten Fall Österreich) ein Verlustvortrag verrechnet worden ist. Da dies aber erst im gegenständlichen Berufungsverfahren zu entscheiden ist, kann diese Besteuerung des österreichischen Betriebsstättengewinnes 1999 in der Schweiz nicht als "Nachversteuerung" im Sinne dieser schweizerischen Bestimmung angesehen werden. Weiters ist diese "Nachversteuerung" eingeschränkt auf einen "Beobachtungszeitraum" von lediglich sieben Jahren. Die Bw. muss in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass sie als beschränkt Steuerpflichtige bzw. als "Steuerausländerin" insofern dem österreichischen Recht unterworfen ist. Da Österreich bloß der Quellenstaat der Einkünfte ist, muss es demnach Sache des ausländischen Heimatstaates sein, sich um die Beseitigung einer eventuellen internationalen Doppelbesteuerung (bzw. unter Umständen auch einer Doppelverlustverwertung) zu sorgen.

Auch der Hinweis der Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217, kann an diesen grundsätzlichen Ausführungen nichts ändern. Der VwGH hat darin in Bezug auf einen "Steuerinländer" (unbeschränkt Steuerpflichtiger, der nach dem Universalprinzip sein Welteinkommen in Österreich zu versteuern hat) abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung erkannt, dass Verluste, welche in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, ertragsteuerlich ausgleichsfähig seien, wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat (im Beschwerdefall Deutschland) ein Doppelbesteuerungsabkommen nach dem System der Befreiungsmethode abgeschlossen habe.

Für den berufungsgegenständlichen Fall von Relevanz ist die Aussage des VwGH zur Problematik der mehrfachen Verlustverwertung. Er hat dabei nämlich den Standpunkt bezogen, dass vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien des DBA die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten nicht gedeckt sei. Entstehe daher im Betriebsstättenstaat (Deutschland) im Fol-

gejahr ein Gewinn, so werde im Rahmen der Einkommenbesteuerung im Betriebsstättenstaat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Der Ansässigkeitsstaat (Österreich) habe dann im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Einkommensteuer als Einkünfte nur jene um den Verlustvortrag gekürzte Größe aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen (Welteinkommen) auszuscheiden (vgl. zu diesem Erkenntnis Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456; Loukota, Sensationelle Neuerungen bei DBA Auslandsverlusten, SWI 2001, 466; Trenkwalder/Firlinger, Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechtes, SWI 2001, 514; Zöchling, DBA Auslandsverluste: Handlungsbedarf für Gesetzgeber, ÖStZ 2002, 4).

Der VwGH ist demnach von einem Verlustabzug im (ausländischen) Betriebsstättenstaat nach diesem innerstaatlichen Recht ausgegangen und hat daraus die Schlussfolgerung gezogen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat dafür zu sorgen hat, dass keine doppelte Verlustverwertung stattfindet. Da im berufungsgegenständlichen Fall aber gerade die Frage strittig ist, ob in Österreich als Betriebstättenstaat nach österreichischem Recht ein Verlustabzug zusteht, kann aus diesem Erkenntnis für die Bw. nichts gewonnen werden.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich demnach der Rechtsauffassung des Finanzamtes an, wonach durch die in der Schweiz in den Jahren 1994 bis 1998 vorgenommene Berücksichtigung der österreichischen Betriebsstättenverluste im Rahmen eines Verlustausgleiches im Jahre 1999 in Österreich eine nochmalige Verlustverwertung im Rahmen eines Verlustabzuges nicht in Betracht kommt. Die Berufung ist deshalb, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, 1. Juni 2004