

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vormals vertreten durch Treuhand-Union Baden Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer 1998 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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

Betriebsgegenstand der Bw. ist der Export und Import von Textilmaschinen. Sitz und Ort der Geschäftsleitung der Bw. befinden sich in Deutschland.

Von 1996 bis Ende 2001 war die Bw. Kommanditist der K-KG in Baden bei Wien. Die Bw. wurde mit ihrem Kommandit-Anteil beim Finanzamt 1 in Wien als beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft erfasst.

Strittig ist, ob der in der österreichischen Betriebsstätte im Jahr 1996 angefallene Verlust (das ist der Verlustanteil laut Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung) im Gewinnjahr 1998 gemäß § 102 EStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988 als Sonderausgabe abzugsfähig ist.

Laut Mitteilungen des Finanzamtes 2 über die einheitliche und gesonderte Feststellung entfallen auf die Bw. folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter der K-KG (Beträge in Schilling):

Jahr	anteilige Einkünfte	nicht ausgleichsfähige Verluste	verrechenbare Verluste
1996	- S 558.569,00	+ S 7.750,00	
1997	- S 1.478.181,00	+ S 681,00	
1998	+ S 503.687,00		- S 8.431,00
1999	- S 2.083.192,00	+ S 5.672,00	
2000	+ S 407.888,00		- S 5.672,00
2001	+ S 1.498.510,00		

Dabei wurde, obwohl in den Beilagen zur Erklärung der Einkünfte der K-KG für 1996 und 1997 die Bw. als Beteiligte ausgewiesen war, in den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1996 und 1997 der entsprechende Anteil an den Einkünften der vormaligen Beteiligten, das ist die AHC, zugewiesen.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2001 wurde die Bw. wie folgt zur Körperschaftsteuer 1998 veranlagt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 503.687,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	- S 681,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 503.006,00
Verlustabzug	S 0,00
Einkommen	S 503.006,00
Körperschaftsteuer	S 171.020,00

Die von der Abgabenerklärung abweichende Veranlagung wurde vom Finanzamt damit begründet, dass die bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 entstandenen Verluste nach den Vorschriften des § 2a Abs. 3 dEStG in Deutschland zu berücksichtigen seien. Der in der österreichischen Niederlassung erlittene Verlust aus 1996 könne in Deutschland verwertet werden, weshalb ein Verlustabzug in Österreich für die Folgejahre nicht zur Verfügung stehe.

Die Bw. beantragte in ihrer Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 die Anerkennung der Verlustvorträge aus den Jahren 1996 und 1997. Die Bestimmung des § 2

der Verordnung BGBl. Nr. 97/2001 ermögliche nunmehr auch die Verwertung von Verlusten aus den Jahren 1994 bis 1997, die ein in Deutschland ansässiger und in Österreich beschränkt Steuerpflichtiger in seiner Betriebsstätte in Österreich erlitten hat.

Aufgrund des § 3 dEStG würden die Verluste aus der österreichischen Betriebsstätte in Deutschland nicht angerechnet, da sich im Jahr 1998 aus der österreichischen Mitunternehmerbeteiligung ein Gewinn ergeben habe.

Die Bw. legte dazu die deutschen Bescheide über die Feststellung nach § 2a dEStG zum Schluß der Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 vor, wonach verbleibende negative Einkünfte aus der österreichischen Betriebsstätte nach § 2a dEStG (dh. Verlustvorträge) in folgender Höhe festgestellt wurden:

am 1.1.1997 verbliebener Verlust	1997 abgezogener Verlust	1997 nach § 2a Abs. 3 dEStG hinzugerechnet	am 31.12. 1997 verbleibender Betrag
DM 79.378,00	+ DM 210.948,00	DM 0	DM 290.326,00
am 1.1.1998 verbliebener Verlust	1998 abgezogener Verlust	1998 nach § 2a Abs. 3 dEStG hinzugerechnet	am 31.12. 1998 verbleibender Betrag
DM 290.326,00	DM 0	- DM 71.493,00	DM 218.833,00

(DM 79.378,00 = Verlust 1996 der österreichischen Betriebsstätte iHv S 558.569,00;

DM 71.493,00 = Gewinn 1998 der österreichischen Betriebsstätte iHv S 503.687,00)

Über Aufforderung des Finanzamtes 1, den Nachweis zu erbringen, dass die in der österreichischen Betriebsstätte angefallenen Verluste in Deutschland einer Nachversteuerung unterlegen sind, reichte die Bw. die deutschen Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 nach. Daraus ergebe sich, dass die strittigen Verluste mit den übrigen Einkünften der Jahre 1996 und 1997 nicht ausgeglichen hätten werden können:

	Gesamtverlust °	Verlust der österr. Betriebsstätte
1996	- DM 683.083,00	- DM 79.378,00
1997	- DM 1.089.145,00	- DM 210.948,00

°(inkl. Verluste der österreichischen Betriebsstätte)

Die Bw. beantragte daher "in Erweiterung der Berufungsschrift", die Verluste der Jahre 1996 und 1997 aufgrund der Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1998 in Abzug zu bringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 2 der Verordnung BGBl. 97/2001 vom 28. Februar 2001 sei eine Berücksichtigung von Verlustabzügen subsidiär in Österreich nur dann zulässig, wenn und insoweit eine Hinzurechnung gemäß § 2a Abs. 3 (dritter Satz) dEStG in Deutschland vorgenommen worden ist und das deutsche Finanzamt bestätigt, dass diese

"Nachversteuerung" aus verfahrensrechtlichen Gründen (Unmöglichkeit einer Wiederaufnahme in Deutschland wegen Verjährung) nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

Da gegenständlich die sogenannte Nachversteuerung das Veranlagungsjahr 1998 betroffen habe, könne ohne Vorlage einer Bestätigung der deutschen Finanzverwaltung, dass und warum eine Wiederaufnahme nicht mehr möglich sein soll, in Österreich bei der Veranlagung des Jahres 1998 ein Verlustabzug nicht gewährt werden.

Da sich Deutschland im Schlußprotokoll zum neuen DBA Deutschland verpflichtet habe, ab dem Veranlagungsjahr 1994 auf Hinzurechnungen gemäß § 2 Abs. 3 dritter Satz dEStG (Nachversteuerung) zu verzichten, wurde der Bw. alternativ empfohlen, unter Vorlage der (österreichischen) Berufungsvereentscheidung, welche eine Doppelverwertung ausschliesse, die Verlustverwertung in Deutschland im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1998 zu erwirken.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, Sinn der Verordnung BGBl. 97/2001 sei es, den Verlustvortrag über die einschränkenden Bestimmungen des § 102 EStG hinaus zu ermöglichen, und nicht, eine Verlustverwertung, die sich schon aus der gesetzlichen Bestimmung des § 102 EStG ergibt, einzuschränken. Da gegenständlich eine Verlustverwertung in Deutschland im Jahr 1996 nicht möglich gewesen sei, sei der Verlustabzug in Österreich gemäß § 102 EStG bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 zu gewähren.

In Ergänzung ihres Vorlageantrages legte die Bw. den deutschen Körperschaftsteuerbescheid 1998, die deutsche Körperschaftsteuererklärung 1999, eine Anfragebeantwortung des BM (für Finanzen) vom 9. August 2001, EAS 1894 (veröffentlicht in SWI 10/2001, S. 413) sowie ein vom deutschen Finanzamt 3 an den steuerlichen Vertreter der Bw. gerichtetes Schreiben vom 4. Oktober 2001 vor.

Im deutschen Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde eine Hinzurechnung(sbesteuerung) in Höhe von DM 393.190,00 vorgenommen. Laut Beilage "Übersicht betreffend Ermittlung der Einkommen 1996 bis 1998 in Deutschland" ist darin die Hinzurechnung des (dem österreichischen Betriebsstättengewinn 1998 entsprechenden) anteiligen österreichischen Betriebsstättenverlustes 1996 in Höhe von DM 71.493,00 enthalten. Der - nach Hinzurechnung(sbesteuerung) - verbleibende Verlustvortrag zum 31. Dezember 1998 in Höhe von DM 1.836.897,00 wurde von der Bw. auch der Körperschaftsteuererklärung 1999 zugrundegelegt.

Auch für 1999 war laut deutscher Körperschaftsteuererklärung das Welteinkommen mit DM 240.869,00 negativ, sodaß auch in diesem Jahr in Deutschland ein Verlustvortrag für den restlichen Verlust aus 1996 in Höhe von DM 7.885,00 nicht möglich war.

Das BM (für Finanzen) teilte der Bw. mit og. Anfragebeantwortung vom 9. August 2001 (EAS 1894, SWI 10/2001, S. 413) mit:

"Durch die Verordnung BGBl II Nr. 97/2001, mittels der die Regelung des derzeit noch nicht ratifizierten DBA-Deutschland vom 24.8.2000 über die grenzüberschreitende Verlustverwertung in Wirksamkeit gesetzt worden ist, wurde keine Einschränkung der nach § 102 EStG bestehenden Verlustvortragsmöglichkeiten herbeigeführt. Hat daher eine deutsche Gesellschaft im Jahr 1996 aus ihrer österreichischen KG-Beteiligung einen Verlust erlitten, und steht einwandfrei fest, dass dieser Verlust mangels ausreichender Welteinkünfte dieser Gesellschaft weder 1996 noch in den Folgejahren verwertbar ist, dann greift die subsidiäre Verlustvortragsmöglichkeit des § 102 EStG auf österreichischer Seite ein und gestattet einen Verlustabzug.

Das österreichische Finanzamt ist aber im Recht, wenn es sich gegen eine doppelte Verlustverwertung absichert und als Voraussetzung für den Abzug des Verlustes 1996 im Gewinnjahr 1998 eine Bestätigung des deutschen Finanzamtes verlangt, dass auch auf deutscher Seite keine Verlustverwertung betreffend diesen Verlust erfolgt ist oder erfolgen wird.

Der in der vorliegenden EAS beschriebene Sachverhalt bietet allerdings keine Erklärung für das Verlangen des Finanzamtes, es solle eine deutsche Bestätigung darüber beigebracht werden, dass eine Rückgängigmachung einer Hinzurechnungsbesteuerung auf der Grundlage von § 2a Abs. 3 dEStG auf deutscher Seite nicht mehr möglich ist (so wie dies in der Verordnung BGBl. II Nr. 97/2001 erwähnt ist). Denn es ist ein wesentliches Element des hier zu Grunde gelegten Sachverhaltes, dass es auf deutscher Seite weder im Jahr 1996 noch im Jahr 1997 (wegen fehlender positiver Einkünfte) zu einer Verlustverwertung gekommen ist und dass daher keine Rückgängigmachung einer solchen Verlustverwertung durch eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 2a Abs. 3 dEStG auf deutscher Seite stattgefunden haben konnte."

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2001 bestätigte das deutsche Finanzamt 3 der Bw., "dass der österreichische Betriebsstättenverlust 1996 bei der Veranlagung 1996 aufgrund des negativen übrigen Welteinkommens nicht verwertet werden konnte.

Im Jahr 1998 wurde aufgrund der Bestimmungen des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG der Verlustanteil aus der österreichischen Beteiligung 1996 i.H.v. 71.493 DM dem in Deutschland

steuerpflichtigen Einkommen wieder hinzugerechnet, da aus der österreichischen Beteiligung in diesem Jahr ein Gewinn in dieser Höhe entstanden ist. Trotz Hinzurechnungsbesteuerung (§ 2a Abs. 3 Satz 3 EStG) verblieb ein negatives Einkommen i.H.v. 64.669 DM.

Somit kann auch hinsichtlich des Verlustanteils aus 1996 i.H.v. 71.493 DM in Zukunft keine Verlustverwertung (in Form eines Verlustvortrages) in Deutschland mehr erfolgen."

Die Bw. führte unter Bezugnahme auf og. Beilagen aus:

Zur Beurteilung, ob im Jahr 1998 ein Verlustvortrag in Österreich möglich ist, sei entsprechend der Anfragebeantwortung des BM (für Finanzen) allein entscheidend, ob in Deutschland im Jahr 1996 ein Verlustausgleich bzw. im Jahr 1997 ein Verlustvortrag möglich war.

Zwar seien 1996 und 1997 in Deutschland die negativen österreichischen Einkünfte nicht aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden worden, da in beiden Jahren das Welteinkommen negativ war. Jedoch sei bei der Veranlagung zur deutschen Körperschaftsteuer des Jahres 1998 dieser Verlust "in Höhe des Einkommens" (gemeint: in Höhe des österreichischen Betriebsstättengewinnes des Jahres 1998) mit (umgerechnet) DM 71.493,00 dem Einkommen hinzugerechnet worden. Dabei sei trotz "Hinzurechnungsbesteuerung" (richtig: trotz Hinzurechnung) in der deutschen Steuerbemessungsgrundlage ein negatives Einkommen (von - DM 64.669,00) verblieben. Somit habe zwar formell, aber nicht materiell eine Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne des § 2a Abs. 3 dEStG 1988 stattgefunden.

Die Bw. beantragte daher nochmals, den Verlust des Jahres 1996 bei der Veranlagung zur (österreichischen) Körperschaftsteuer 1998 zu berücksichtigen, da andernfalls der Verlust 1996 weder in Deutschland noch in Österreich verwertbar wäre.

Mit gemäß § 293b BAO berichtigtem Bescheid des Finanzamtes 1 vom 5. Dezember 2001 wurde die Bw. zur Körperschaftsteuer 1998 (nach Erlassung der Berufungsvereinstscheidung und Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) wie folgt veranlagt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 503.687,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	- S 8.431,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 495.256,00
Einkommen	S 495.256,00
Verlustabzug	S 0,00
Körperschaftsteuer	S 168.402,00

Im Ergebnis wurde somit zwar der gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 verrechenbare IFB-Verlust des Jahres 1996 berücksichtigt, dem Berufungsbegehren betreffend Abzugsfähigkeit des

Verlustes aus 1996 bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 wurde jedoch nicht entsprochen.

Über Vorhalt des UFS legte die Bw. ein weiteres Schreiben des Finanzamtes 3 vom 27. September 2004 vor, worin betreffend den von der Bw. gehaltenen Kommanditanteil an der K-KG bestätigt wird,

"dass die im Veranlagungsjahr 1998 gemäß § 2a Abs. 3 EStG vorgenommene Hinzurechnung i.H.v. 71.493 DM bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der BRD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern zum Einkommen und Vermögen nicht mehr geändert werden kann."

Weiters gab die Bw. die Kanzlei D-KG in Deutschland als steuerlichen Vertreter mit Zustellvollmacht für das gegenständliche Berufungsverfahren bekannt.

Das Finanzamt 2 erliess am 29. September 2004 gemäß § 293 BAO berichtigte Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Kalenderjahre 1996 und 1997 der K-KG, worin der Anteil der Einkünfte, welcher in den ursprünglichen Bescheiden der AHC zugewiesen war, betragsmäßig unverändert der Bw. zugewiesen wurde.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

##### **A) Bescheidberichtigungen:**

Aufgrund der gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheide vom 29. September 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1996 und 1997 der K-KG sind die Anteile an den gemeinschaftlichen Einkünften der Bw. zuzurechnen.

Die gegenständliche Berufung gilt als gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 in seiner gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung eingebracht (Ritz, BAO, Kommentar, § 293 Anm. 21; VwGH 20.5.1987, 86/13/0088).

##### **B) Verlustabzug:**

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

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 erster Satz EStG 1988 sind bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Sonderausgaben (§ 18) abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen.

Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen hat (§ 102 Abs. 2 Z 2 dritter und vierter Satz EStG 1988).

Ein Verlustabzug ist demnach nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Die Regelung bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zuläßt. Ob der Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen seine ihm primär treffende Aufgabe der Berücksichtigung von Auslandsverlusten wahrnimmt oder nicht, ist für die Abzugsfähigkeit 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 (vgl. EStR 2000, Rz 8059 samt Beispiel).

Gemäß § 2a Abs. 3 dEStG in der für 1990 bis 1998 geltenden Fassung konnten in Deutschland über Antrag ausländische Betriebsstättenverluste zum Abzug zugelassen werden.

Gemäß § 2a Abs. 3 dEStG war jedoch, sobald im Betriebsstättenstaat in einem nachfolgenden Jahr ein Gewinn anfällt, eine sog. "Hinzurechnungsbesteuerung", dh. eine Hinzurechnung des Betriebsstättenverlustes in gleicher Höhe, vorzunehmen (diese Hinzurechnungsbesteuerung gilt weiterhin für Veranlagungszeiträume 1999 bis 2008).

Aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen über die steuerliche Behandlung in Deutschland ergibt sich zusammenfassend, dass die Verluste der österreichischen Betriebsstätte aus 1996 von umgerechnet DM 79.378,00 und aus 1997 in Höhe von umgerechnet DM 210.948,00 zwar gemäß § 2a Abs. 3 dEStG festgestellt wurden, aber aufgrund eines negativen Welteinkommens von DM 683.083,00 (1996) bzw. DM 1.089.145,00 (1997) in diesen Veranlagungszeiträumen nicht verwertbar waren.

1998 erfolgte sodann eine Hinzurechnung gemäß § 2a Abs. 3 dEStG in Höhe des Gewinnes 1998 der österreichischen Betriebsstätte von umgerechnet DM 71.493,00. Da laut deutschem Körperschaftsteuerbescheid 1998 das Welteinkommen mit DM 64.669,00 wiederum negativ war, bewirkte diese Hinzurechnung keine Besteuerung.

Auch für 1999 war laut deutscher Körperschaftsteuererklärung das Welteinkommen mit DM 240.869,00 negativ, sodaß auch der Restverlust 1996 der österreichischen Betriebsstätte in Höhe von DM 7.885,00 steuerlich nicht verwertbar war.

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass eine steuerliche Verwertung des österreichischen Betriebsstättenverlustes 1996 im Ansässigkeitsstaat Deutschland nicht möglich war.

Der Abzug des Verlustes aus 1996 bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 ist somit aufgrund der innerstaatlichen Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu gewähren.

Dabei der Verlustabzug aus folgenden Gründen nicht von der Vorlage einer formalen Bestätigung iSd § 2 der Verordnung BGBl. II Nr. 97/2001 abhängig zu machen:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 vom 20. August 2002 (in der Folge: DBA), ist am 18. August 2002 in Kraft getreten und entsprechend seinem Art 31 betreffend Körperschaftsteuer auf Veranlagungszeiträume ab 2003 anzuwenden.

Gemäß dem in Art 24 Abs. 3 des DBA geregelten Diskriminierungsverbot 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.

Zu Art 24 des DBA wird in Abs. 12 b des einen Bestandteil des DBA bildenden Zusatzprotokolls ausgeführt:

Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab dem Wirtschaftsjahr 1990 (1989/90) Verluste in österreichischen Betriebsstätten, werden bis einschließlich des Wirtschaftsjahrs 1997 (1996/97) entstandene Verluste nach den Vorschriften des § 2a Absatz 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes berücksichtigt. Ab der Veranlagung 1994 unterbleiben Hinzurechnungen gemäß § 2a Absatz 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 Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist, ist eine Berücksichtigung in der Republik Österreich im Wege des Verlustabzuges 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.

Mit Verordnung des österreichischen BM (für Finanzen) vom 28. Februar 2001, BGBl. II Nr. 97/2001 (idF: Verordnung), wurde dementsprechend auf Grund des § 48 BAO 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 auszuscheiden, 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 die "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 2002 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 Verordnung ist zwar erst nach Erlassung des berufungsgegenständlichen Bescheides, aber vor Einbringung der Berufung in Kraft getreten. Der strittige Veranlagungszeitraum liegt somit im zeitlichen Anwendungsbereich dieser Verordnung.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass Doppelbesteuerungsabkommen eine Schrankenwirkung nur insofern entfalten können, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht ("negative Wirkung" von Doppelbesteuerungsabkommen). Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Ergibt sich demnach eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt ist. Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also einen sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Dasselbe hat sinngemäß für die gegenständliche Verordnung zu gelten, welche erlassen wurde, um eine sofortige Anwendung der mit Deutschland getroffenen Abmachungen zu

ermöglichen (vgl. nochmals EAS 1894 vom 9. August 2001, SWI 2001, 413 und Loukota, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163).

Dementsprechend bezweckt die Verordnung ihrer Textierung nach keine Einschränkung, sondern eine Erweiterung der Verlustvortragsmöglichkeiten des § 102 Abs. 2 EStG 1988, indem gemäß ihrem § 1 Einkünfte aus der österreichischen Abgabepflicht dadurch auszuscheiden sind, 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.

Die "einschränkenden Bestimmungen des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988" besagen, dass der Verlustabzug nur insoweit berücksichtigt werden kann, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat (vgl. S. 8).

Da im gegenständlichen Fall der Verlustabzug zur Gänze die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat, sodass bereits aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 der Verlustabzug zu gewähren ist, sind die einschränkenden Bestimmungen des § 2 der Verordnung nicht anzuwenden.

Gegen die Forderung des Finanzamtes 1, aufgrund des § 2 der Verordnung die Abzugsfähigkeit des Verlustes 1996 von der Vorlage einer formalen Bestätigung der deutschen Finanzverwaltung abhängig zu machen, dass die im Jahr 1998 gemäß § 2a Abs. 3 dritter Satz dEStG vorgenommene Hinzurechnung "Besteuerung" bei Anwendung des DBA nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, spricht auch, dass im Berufungsfall zwar im Jahr 1998 eine Hinzurechnung gemäß § 2a Abs. 3 dritter Satz dEStG vorgenommen wurde, welche jedoch mangels übriger positiver Einkünfte keine Besteuerung bewirkte. Eine derartige Bestätigung kann somit, wie auch das BM (für Finanzen) der Bw. in der oben genannten EAS 1894 vom 9. August 2001 (vgl. SWI 2001, 413) mitteilte, schon begrifflich nicht erbracht werden.

Mit der im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren vor dem UFS vorgelegten Bestätigung des deutschen Finanzamtes 3, dass die im Veranlagungsjahr 1998 gemäß § 2a Abs. 3 dEStG vorgenommene Hinzurechnung bei Anwendung des DBA nicht mehr geändert werden kann, hat die Bw. letztendlich dennoch eine den Bestimmungen des § 2 der Verordnung BGBl. II Nr. 97/2001 entsprechende Bestätigung erbracht.

Der beantragte Verlustabzug war somit zu gewähren.

Der Berufung war daher stattzugeben. Der Körperschaftsteuerbescheid 1998 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung war wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 503.687,00	€ 36.604,36
Verrechenbare Verluste	- 8.431,00	- € 612,70
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 495.256,00	€ 35.991,66
Verlustabzug	S 495.256,00	- € 35.991,66
Einkommen	S 0,00	€ 0,00
Körperschaftsteuer	S 0,00	€ 0,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Dezember 2004