

GZ. RV/0971-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. , 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 Zweigniederlassung einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft, deren Betriebsgegenstand das Versicherungsgeschäft ist.

Der vom Finanzamt erlassende Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 vom 22. Juli 2003 enthält keine Abweichungen von der Körperschaftsteuererklärung der Bw. für dieses Jahr.

In der dagegen vorgebrachten Berufung vom 20. August 2003 brachte die Bw. vor, dass in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 die Verlustvorträge nicht berücksichtigt worden seien. In der Anlage werde der Nachweis dafür übermittelt, dass die Verluste der inländischen Betriebsstätte in Frankreich nicht berücksichtigt worden seien. Folglich sei ein Verlustvortrag für die inländische Betriebsstätte einzuräumen (Einkommensteuerrichtlinien, Rz 8059). Es werde beantragt, die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 auf Basis der beiliegenden korrigierten Körperschaftsteuererklärung vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 4. Februar 2004 wurde der Berufung lediglich betreffend die so genannten IFB-Wartetastenverluste in Höhe von S 40.056,00 (€ 2.910,98) stattgegeben. Der beantragte Abzug von in den Jahren 1998 bis 2000 angefallenen Verlusten wurde mit folgender Begründung nicht gewährt:

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei der Verlustabzug bei Unternehmen mit Ausländereigenschaft in Österreich nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässig. Dies sei 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 der Verluste als auch für die Folgejahre. Nur insoweit die Verluste bisher (vom Verlustentstehungsjahr bis zu jenem Jahr, welches im Zeitpunkt der Veranlagung bereits abgelaufen sei) nicht im Ausland verrechenbar seien, könne ein Verlustvortrag als Verlustabzug in Österreich berücksichtigt werden. Das bedeute, dass ein Ausgleich der österreichischen Betriebsstättenverluste mit ausländischen Einkünften nicht nur im Jahr des Entstehens der Verluste vorrangig vorzunehmen, sondern auch ein entsprechender Verlustvortrag vorrangig mit ausländischen Einkünften auszugleichen sei. Inwieweit die österreichischen Betriebsstättenverluste der Jahre 1998 bis 2000 höher als die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden positiven Einkünfte ab 1998 gewesen seien, sei nicht nachgewiesen worden, weshalb die Voraussetzungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht vorliegen würden und die Berücksichtigung eines Verlustabzuges allein aus diesem Grund nicht in Betracht käme. Zu der als Anlage beigefügten Abhandlung über

französisches innerstaatliches Recht werde folgendes bemerkt: Wenn Frankreich im konkreten Fall nicht das Welteinkommen besteuere, sondern trotz Auslandsverlusten offensichtlich lediglich eine Besteuerung nach dem Territorialprinzip vornehme, entspreche diese Vorgehensweise insoweit zwar nicht den Intentionen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, stelle jedoch eine rein innerfranzösische Regelung dar, welche überdies keine österreichischen, sondern französische Steuerpflichtige betreffe. Auf die Beurteilung, dass auf Grund des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ein Verlustabzug in Österreich für das Jahr 2001 nicht zur Verfügung gestanden habe, hätte die Frage, ob auf Grund des französischen Steuerrechts in Frankreich eine Besteuerung nach Territorialprinzip oder nach Welteinkommensprinzip vorgesehen sei, jedenfalls keinen Einfluss. Entscheidend sei einzig und allein gewesen, ob die Bw. über ausreichende Einkünfte verfügt habe, in denen die österreichischen Betriebsstättenverluste Deckung gefunden hätten. Zu prüfen sei jedoch auch gewesen, ob bei Anwendung von innerstaatlichem Recht möglicherweise das DBA Frankreich verletzt worden sei, da das so genannte Diskriminierungsverbot des Art. 24 DBA Frankreich die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlange. Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft habe nach österreichischem Recht negative Einkünfte einer Betriebsstätte mit positiven Einkünften anderer Betriebsstätten sowie des Stammhauses zu verrechnen. Ein nach Verrechnung verbleibender Verlust stehe für künftige Verlustabzüge zur Verfügung. Die Bw. als beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft habe – gleich wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger – nach österreichischem Recht negative Einkünfte einer Betriebsstätte mit positiven Einkünften anderer Betriebsstätten sowie des Stammhauses zu verrechnen. Ein nach Verrechnung verbleibender Verlust stehe – gleich wie einem unbeschränkt Steuerpflichtigen – für künftige Verlustabzüge zur Verfügung (vgl. § 102 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988). Die Verlustverrechnungsregelungen seien daher für die Bw. weder günstiger noch ungünstiger als für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, weshalb eine Verletzung des in Art. 24 DBA Frankreich normierten Gleichbehandlungsgebotes nicht vorliege. Auf Grund der Bestimmung des Art. 24 DBA Frankreich wäre demnach für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag insoweit einzuräumen gewesen, als der Nachweis erbracht worden wäre, dass die Verluste nicht bereits durch positive Einkünfte ausgeglichen worden wären (vgl. auch § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988). Dass dieser Nachweis nicht vorliege, sei bereits erwähnt worden. Da bei gesetzeskonformer Anwendung des § 102 EStG 1988 ein Verlustabzug nicht zulässig sei, die in der Berufung vorgebrachte Nichtberücksichtigung der österreichischen Betriebsstätteneinkünfte in Frankreich nicht zu einer (subsidiären) Verlustvortragsmöglichkeit

im Sinne des § 102 EStG 1988 führen könnten und auch aus Art. 24 DBA Frankreich keine Verpflichtung abgeleitet werden könne, französisches Steuerrecht als Rechtsgrundlage für einen über die gesetzlich zulässigen Möglichkeiten des § 102 EStG 1988 hinausgehenden Verlustabzug anzuwenden, komme die Berücksichtigung eines Verlustabzuges in Österreich nicht in Betracht.

Es werde darauf hingewiesen, dass die österreichische Körperschaftsteuer ohnehin auf die französische Steuer anrechenbar sei (Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Frankreich).

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 20. April 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

In den Jahren 1998 bis 2000 seien in der österreichischen Zweigniederlassung Verluste in Höhe von S 17,840.893,00 (€ 1,296.548,26), davon Wartetastenverluste in Höhe von S 40.056,44 (€ 2.911,02) erwirtschaftet worden. Dem Finanzamt sei ein Schreiben der X., der Muttergesellschaft der in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft, vom 1. August 2003 beigelegt worden, das bestätige, dass die Verluste der österreichischen Zweigniederlassung bei der Berechnung der französischen Körperschaftsteuer nicht berücksichtigt worden seien. Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen sei gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 33) zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln. Sodann sei auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der im ersten Schritt ermittelte inländische Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden könne. Der im ersten Schritt innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch sei schließlich in einem dritten Schritt nach inländischem Recht durchzusetzen. Aus § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ergebe sich das Gebot eines vorrangigen Verlustausgleiches mit ausländischen Einkünften und zwar unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat eine Verlustverrechnung gewähre oder nicht. Der österreichische Verlustvortrag sei somit lediglich subsidiär, wobei sich aus dieser Subsidiarität ergebe, dass auch in Jahren nach der Entstehung eines Verlustes vorrangig ein rechnerischer Verlustvortrag mit ausländischen Einkünften vorzunehmen sei. Beim Steuerausländer werde somit die Verlustverwertung vorrangig demjenigen Staat überlassen, der das Gesamteinkommen besteuere. Nur wenn dieses zur Aufnahme der Verluste nicht ausreichen sollte, sei eine subsidiäre Verwertung in Österreich möglich. Dies sei hier nicht der Fall, weshalb die Voraussetzungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht vorliegen würden. In Art. 24 DBA Frankreich finde sich ein dem OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot für Betriebsstätten. Art. 24 Abs. 2 DBA Frankreich sei wortgleich mit Art. 24 Abs. 3 OECD-

Musterabkommen. Bei Vorliegen eines dem Art. 24 OECD-Musterabkommen entsprechenden Betriebsstättendiskriminierungsverbotes dürften österreichische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden als ein österreichisches Unternehmen. Der Verwaltungsgerichtshof habe dies im Erkenntnis vom 18. November 2003, 99/14/0011, auch klar zum Ausdruck gebracht. Im OECD-Kommentar werde zu Art. 24 in Tz 21 ausgeführt, dass ein dem Art. 24 OECD-Musterabkommen entsprechendes Betriebsstättendiskriminierungsverbot verhindern solle, dass die Besteuerung einer Betriebsstätte ungünstiger sei als die Besteuerung von Unternehmen desselben Staates, die die gleichen Tätigkeiten ausüben. Weiters werde ausdrücklich in Tz 24 lit. c des OECD-Kommentars zu Art. 24 den Betriebsstätten die Möglichkeit eingeräumt einen am Ende eines Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Verlust vorzutragen, wenn dieser dem ansässigen Unternehmen zur Verfügung stehe. Mit Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. Oktober 1995, AÖF 1995/284, seien die Finanzämter angewiesen worden, bei der Vollstreckung der von Österreich abgeschlossenen DBA die OECD-Kommentarmeinung in dem Maße zu berücksichtigen, als sie im Wortlaut Deckung finde. Art. 24 Abs. 2 DBA Frankreich sei wortgleich mit Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen. Folglich sei die steuerliche Behandlung der österreichischen Betriebsstätte mit jener eines inländischen Unternehmens zu vergleichen. Ein österreichisches Unternehmen sei berechtigt, entstande Verluste auf Einkünfte späterer Jahre vorzutragen, soweit im Verlustentstehungsjahr bzw. in den Folgejahren eine Verrechnung mit positiven inländischen oder ausländischen Einkünften nicht möglich gewesen sei. Dies, wenn die Voraussetzungen des § 18 EStG 1988 bzw. des § 2 EStG 1988 erfüllt seien. Da eine Verlustverwertung der Bw. nicht möglich gewesen sei, führe ein Versagen des Verlustabzuges im vorliegenden Fall zu einer klaren Diskriminierung der österreichischen Betriebsstätte gegenüber österreichischen Unternehmen und widerspreche daher Art. 24 DBA Frankreich. Daran ändere auch die Verlustberücksichtigungsklausel des Art. 23 Abs. 1 lit. b DBA Frankreich nichts, da sie nicht zwingend anzuwenden sei. Wie die beiliegenden Schreiben des zuständigen Finanzamtes in Frankreich sowie der Steuerberatung in Frankreich bestätigten, habe der Verlust der österreichischen Betriebsstätte nicht bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die französische Körperschaftsteuer berücksichtigt werden können. Der Ansicht der Bw. werde auch in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 8059, Rechnung getragen, die einen Verlustvortrag für eine inländische Betriebsstätte einräumten, wenn ein DBA mit einem dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot zur Anwendung komme. Dies unter der Voraussetzung, dass der Nachweis erbracht werde, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich

sei. Als Beilage zur Berufung sei der Nachweis übermittelt worden, dass die Verluste der inländischen Betriebsstätte in Frankreich nicht berücksichtigt worden seien (Schreiben der X. vom 1. August 2003). Darin sei ausgeführt, dass Frankreich lediglich eine Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip vorsehe und keinerlei Verlustverwertung ausländischer Betriebsstätten zulasse. In beiliegenden Schreiben der zuständigen französischen Steuerbehörde sowie der Steuerberatung in Frankreich vom 1. März 2004 werde dies bestätigt. Weiters liege die Steuererklärung für das Jahr 2000 sowie die jeweilige Bilanz und Gewinnermittlung der Muttergesellschaft als Nachweis bei. Das Schreiben der Steuerberatung in Frankreich vom 18. März 2004 erläutere, dass die Verluste der österreichischen Betriebsstätte im Jahr 2000 in Frankreich tatsächlich nicht berücksichtigt worden seien. Das Bundesministerium habe in einer Anfragebeantwortung vom 2. September 2003 (EAS 2345) festgehalten, dass das Diskriminierungsverbot des DBA Frankreich dazu nötige, eine inländische Betriebsstätte eines französischen Unternehmens nicht schlechter zu behandeln als vergleichbare inländische Unternehmen. Daraus folge, dass dann, wenn kein Risiko einer Verlustdoppelverwertung bestehe, die inländische Betriebsstätte unter gleichen Bedingungen wie ein unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen das Recht des Verlustvortrages in Anspruch nehmen könne. Der Umstand, dass nach französischem Recht bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften das Territorialitätsprinzip angewendet werde und dass daher Verluste ausländischer Betriebsstätten bei der Besteuerung in Frankreich unberücksichtigt blieben, gewährleiste laut Anfragebeantwortung, dass keine schädliche Verlustdoppelverwertung zu erwarten sei.

Im Ergebnis komme man zur Schlussfolgerung, dass nach abkommenskonformer Adaptierung des Besteuerungsanspruches ein Verlustvortrag für die österreichische Betriebsstätte zustehe. Da im DBA Frankreich ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten sei und der Nachweis erbracht worden sei, dass die Verluste in Frankreich nicht berücksichtigt werden könnten, sei auch im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien und der Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen der österreichischen Betriebsstätte ein Verlustvortrag einzuräumen. Wie die beiliegenden Schreiben bestätigten, sei der Verlust der österreichischen Betriebsstätte nicht bei der Berechnung der französischen Körperschaftsteuer berücksichtigt worden. Dies entspreche auch der OECD-Auslegung des Diskriminierungsverbotes, das ausdrücklich den Betriebsstätten die Möglichkeit einräume, einen am Ende eines Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Verlust vorzutragen, wenn dies den ansässigen Unternehmen zur Verfügung stehe.

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.

Gemäß § 2 Abs. 2 b Z 1 EStG 1988 können in vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, nur im Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze).

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 verpflichtet 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 der von der Bw. für das Jahr 2001 begehrte Verlustabzug zu gewähren.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Juli 2005