

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 12. Juli 2012, betreffend Körperschaftsteuer für 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren folgenden beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheid 2009:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	89.578,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	89.578,00 €
Verlustabzug	-67.183,50 €
Einkommen	22.394,50 €
Körperschaftsteuer gem. § 22 KStG 1988 25% von 22.394,50	5.598,63 €
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-3.848,63 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €

Die als *Beschwerde geltende Berufung* wurde erstattet wie folgt:

Die (Bf.) erwirtschaftete im Jahr 2009 steuerliche Gesamteinkünfte in Höhe von € 89.578,00, die in voller Höhe aus der Nachversteuerung ausländischer Verluste resultieren.

Im gegenständlichen Bescheid wurden die Einkünfte somit in Höhe von € 89.578,00 festgesetzt und mit vorhandenen Verlustvorträgen (aus den in den Vorjahren angesetzten ausländischen Verlusten) verrechnet, wobei aber nur 75% der Einkünfte mit Verlusten ausgeglichen wurden. In diesem Punkt wird der gegenständliche Bescheid daher angefochten.

Bei (der Bf.) handelt es sich zwar um eine österreichische Gesellschaft, deren ausschließliche Tätigkeit allerdings in der Vermietung einer Immobilie in Deutschland (G...) besteht. Die Gesellschaft hat daher weder in der Vergangenheit, noch wird sie in der Zukunft Einkünfte erzielen, für die Österreich das Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Eine Verwertung/Verrechnung der Verluste der Gesellschaft mit in Österreich steuerbaren Einkünften ist daher auszuschließen.

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG ist in Österreich eine Nachversteuerung in Höhe des im Ausland verwerteten Verlustes vorzunehmen. Gemäß Rz 204 EStR erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte, es kann jedoch unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2b EStG zu einem Verlustabzug kommen.

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer des Jahres 2009 wurde für sämtliche (ausschließlich ausländische) Einkünfte ein Verlustabzug in Höhe von lediglich 75% berücksichtigt. Dies widerspricht uE eindeutig dem DBA mit Deutschland, wonach Österreich kein Besteuerungsrecht aus den Einkünften im Zusammenhang mit der deutschen Immobilie hat. Im Sinne der o.a. Ausführungen soll eine Schlechterstellung der Gesellschaft durch die Nachverrechnungspflicht nicht erfolgen. Jedoch wird so (durch die nur 75%ige Verlustberücksichtigung) "künstlich" ein Besteuerungssubstrat geschaffen, da nur 75% der Verluste verwertet werden können, was uE aber eindeutig nicht der Zweck der Norm des § 2 Abs. 8 EStG sein kann. Wäre der ausländische Verlust in Österreich nicht angesetzt worden (was aber aufgrund der klaren gesetzlichen Bestimmung nicht möglich war), käme es jetzt auch zu keiner Nachversteuerung.

Auch aus dem BMF wurde uns in informellen Gesprächen mitgeteilt, dass in bestimmten Fällen eine 100%ige Verlustverrechnung zulässig sein muss und es wurde auch angekündigt, die Einkommensteuerrichtlinien dahingehend entsprechend ergänzen zu wollen.

Antrag:

Wir stellen daher den Antrag, den Körperschaftsteuerbescheid 2009 dahingehend zu berichtigen, dass für den Nachversteuerungstatbestand in Höhe von € 89.578,00 ein Verlustabzug in Höhe von 100% (somit in Höhe von € 89.578,00) berücksichtigt wird.

Die abweisende *Berufungsvorentscheidung* wurde begründet wie folgt:

Gemäß dem nachstehenden Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 2005 ist ersichtlich, dass der Gegenstand des Unternehmens nicht ausschließlich auf Tätigkeiten ausgerichtet ist, die unter Anwendung DBA-rechtlicher Vorschriften zu steuerbefreiten Einkünften führen.

Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag

Pkt. Zweitens

Gegenstand des Unternehmens

Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb, Vermietung und Vermittlung von Liegenschaften und Liegenschaftsteilen samt hierauf errichteten oder zu errichtenden Gebäuden. Weiterer Gegenstand des Unternehmens ist die Veräußerung von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen samt hierauf errichteten Gebäuden. Außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, wie insbesondere:

- a) der Erwerb und die Pachtung von sowie die Beteiligung an anderen, gleichartigen oder ähnlichen Unternehmen und Gesellschaften sowie die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften
- b) die Errichtung und der Betrieb von Zweigniederlassungen sowie von Betriebsstätten im Inland.

Fällt der ausländische Verlust in einem Besteuerungszeitraum an, in dem er nicht oder nicht vollständig mit positiven inländischen Einkünften ausgeglichen werden kann, steht für den ausländischen Verlust insoweit ein inländischer Verlustvortrag zu. Dies gilt nur dann, wenn die (umgerechneten) ausländischen Verluste grundsätzlich vortragsfähig sind (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988). Geht der ausländische Verlust mangels positiver inländischer Einkünfte in den inländischen Verlustvortrag ein und kommt es in einem späteren Jahr auf Grund von ausländischen Gewinnen zur Nachversteuerung, erfolgt diese Nachversteuerung unabhängig davon, ob die zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland bereits berücksichtigt wurden oder sich noch im Verlustvortrag befinden. Befinden sich die ausländischen Verluste noch im Verlustvortrag, erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte und es kann unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu einem Verlustabzug kommen.

Es ist für die Gesellschaft daher jederzeit möglich - trotz der Ausführungen in der Berufung - ihren Geschäftsgegenstand auf das Inland oder andere Länder auszudehnen und Einkünfte zu erzielen, die in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegen.

Sollte dies der Fall sein, steht für diese Einkünfte der Rest des Verlustvortrages zur Verfügung. Dass dies derzeit nicht der Fall ist, kann nicht dazu führen, dass die 75% Verlustvortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b EStG) außer Acht gelassen wird.

Der *Vorlageantrag* wurde eingebracht wie folgt:

Das Berufungsbegehren wird aufrechterhalten. Zur Begründung wird auf die Begründung der Berufung verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 2 Abs. 8 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bestimmt:

Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.

3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bestimmt:

Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schulderlass gemäß § 36 Abs. 2,
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
- Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.

Wiesner führt in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 2, aus:

Zu Z 1 lit. a und Z 12 lit. c (§ 2 Abs. 2b und 124b Z 248):

Zur Vereinfachung und steuerlichen Entlastung soll die Begrenzung für die Verrechnung und den Abzug von Verlusten aus Vorjahren (Verrechnungs- und Vortragsgrenze) bei

der Ermittlung des Einkommens entfallen. Sie ist letztmalig bei der Veranlagung 2013 anzuwenden.

Die Regelung über die Beschränkung der Verlustverrechnung findet ihre Begründung in einer stärker an der aktuellen Liquidität von Unternehmen ausgerichteten Betrachtungsweise. Sie betrifft sowohl die Verlustverrechnung innerhalb der Einkunftsquelle (Anm 23) als auch den Verlustabzug (Anm 24). Die Begrenzung wird jeweils in Abhängigkeit von jenem Betrag definiert, mit dem der Verlust verrechnet oder von dem der Verlust abgezogen werden soll.

Toifl führt in Doralt et al, EStG¹⁷, § 2 Tz 200, aus:

Nachversteuerung: Grundgedanke der Regelung ist, dass Verluste nur einmal verwertet werden dürfen. Um eine doppelte Verwertung auszuschließen, kommt es daher im Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland (zB durch einen Verlustvortrag) verwertet wird oder verwertet werden könnte, zu einer Nachversteuerung im Inland (EStR 2000 Rz 201; vgl auch EAS 2457). Die Nachversteuerung erfolgt in jenem Ausmaß, in dem der Verlust, der im Ausland verwertet wurde oder verwertbar geworden ist, zuvor die inländische Bemessungsgrundlage gemindert hat (vgl zB Unger/Wagner, SWI 2005, 426; Beitl, taxlex 2007, 452). Der Gesetzeswortlaut stellt in § 2 Abs 8 Z 3 für die Nachversteuerung nämlich ausdrücklich nur auf jene Verluste ab, die zuvor in Österreich „angesetzt“ worden sind.

Wird daher ein ausländischer Verlust im Ausland vorgetragen und in der Folge (ganz oder teilweise) verwertet, kommt es im Inland durch Zurechnung des Nachversteuerungsbetrages zur Bemessungsgrundlage zur „Nachversteuerung“. Ausländische Gewinne werden aber insoweit im Rahmen des positiven Progressionsvorbehaltens nicht (noch einmal) berücksichtigt. Einer späteren Nachversteuerung steht nicht entgegen, dass ausländische Verluste mangels ausgleichsfähiger Einkünfte in den Verlustvortrag eingehen. Dabei erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte, wobei es unter Berücksichtigung des § 2 Abs 2b EStG zu einem Verlustabzug kommen kann (vgl EStR 2000 Rz 204).

Im Ausland sogleich - zB im Wege eines Verlustrücktrages - verwertbare Verluste gelten nach § 2 Abs 8 Z 3 als im Ausland berücksichtigt, wodurch im Inland keine Verlustberücksichtigung möglich ist, damit aber auch keine Nachversteuerung durchzuführen ist (vgl Unger/Wagner, SWI 2005, 426; Dommes, ÖStZ 2008, 465; EStR 2000 Rz 204).

Der UFS führte in der Entscheidung vom 13.12.2013, *RV/0431-F/11, aus:*

Ab 2001 bildete die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217) die Grundlage für eine Verwertung von Auslandsverlusten, in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) erfolgte erstmalig eine erlassmäßige Verankerung. Mit dem StRefG 2005, BGBl. I 57/2004 wurde die Verwertbarkeit von Auslandsverlusten gesetzlich in § 2 Abs. 8 EStG 1988 verankert und ist ab der Veranlagung 2004 anzuwenden. ...

Mit BudBG 2009, BGBl. I 52/2009 (gültig ab 18.6.2009), wurde in Z 3 nach dem ersten Satz folgender Satz eingefügt: "*Die angesetzten Verluste sind in den Steuererklärungen an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen.*"

Verluste unbeschränkt Steuerpflichtiger, die im Ausland im Kalenderjahr nicht berücksichtigt werden, sind umzurechnen und mit inländischen bzw. umgerechneten ausländischen (positiven) Einkünften auszugleichen, ein negativer Progressionsvorbehalt ist nicht vorgesehen. Von der Bestimmung sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte erfasst (siehe z.B. UFS, RV/0299-G/08 zu Einkünften aus deutschen nsA). Der Ausgleich ist im Bereich der DBA mit Befreiungsmethode anzuwenden, vom Bestehen eines DBA ist er nach dem Gesetzeswortlaut nicht abhängig.

Schon vor der Grundsatzentscheidung des VwGH aus 2001 konnten ausländische Betriebsstättenverluste bei DBA mit Anrechnungsmethode verwertet werden. Im Falle der Befreiungsmethode sind positive Auslandseinkünfte für den Progressionsvorbehalt bedeutsam, negative Einkünfte für die inländische Bemessungsgrundlage.

Besonderheiten des ausländischen Rechts, die in den inländischen Normen nicht enthalten sind, bleiben bei der Umrechnung außer Ansatz. Umgekehrt sind die inländischen Regelungen für die Gewinnermittlung maßgebend, auch wenn gleichartige Normen im Abkommensstaat nicht existieren. Die Umrechnung kann zu beträchtlichen Änderungen führen. Ist der umgerechnete Verlust höher, wird dieser angesetzt, ebenso wenn er niedriger ist als der nach ausländischem Recht ermittelte. Der Ausgleich findet (anteilig) nur insoweit statt, als der ausländische Verlust im Entstehungsjahr im Ausland nicht ausgeglichen wurde (vgl. JAKOM/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz 201). Die Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden reicht nicht aus (vgl. JAKOM, EStG 2013, § 2 Rz 189 und 190). Die Gewinnermittlungsart bei einem ausländischen Betrieb richtet sich nach derjenigen eines gleichartigen inländischen (Inlandsfiktion).

Der UFS führte in der Entscheidung vom 18.07.2013, RV/0075-S/12, aus:

Die Bestimmung des § 2 Abs 8 EStG über die Besteuerung *ausländischer Einkünfte* wurde mit dem Steuerreformgesetz 2005 BGBl I 2004/57 eingeführt und stellt die gesetzliche Verankerung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Berücksichtigung *ausländischer* Verluste dar (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). In diesem Erkenntnis stellte der Verwaltungsgerichtshof klar fest, dass *ausländische* Verluste Teil des Verlustausgleichsregimes nach § 2 Abs 2 EStG und damit inländischen Verlusten gleichzuhalten sind. Es gelten daher die gleichen Prinzipien wie für den inländischen Verlustabzug, nämlich Verwertungspflicht und Nachholungsverbot. Die in § 2 Abs 8 Z 3 EStG 1988 normierte Ausweispflicht *ausländischer* Verluste gilt seit ihrer Einführung durch das Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 52/2009 (Geltung ab 18.6.2009).

Nach übereinstimmender Lehre wird durch die Formulierung "im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des *Einkommens anzusetzen*" der verpflichtende Ausweis der negativen *ausländischen Einkünfte* und deren Ausgleich ausdrücklich normiert. So wie bei inländischen Verlusten ist kein Wahlrecht für deren Ansatz möglich, weil dies dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwiderlaufen würde (Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 2 Rz 199; Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 196).

Ein *ausländischer* Verlust ist in seinem Entstehungsjahr anzusetzen, eine Nachholung ist nicht zulässig [Nachholungsverbot] (Doralt/Toifl, aaO § 2 Tz 199; Jakom/Laudacher, aaO, § 2 Rz 203). Dies entspricht auch der grundsätzlichen Regelung über die Verwertung inländischer Verluste. Ist die Berücksichtigung *ausländischer* Verluste zu Unrecht unterblieben, findet aber auch keine *Nachversteuerung* statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden.

An diesem Grundprinzip der verpflichtenden Verwertung von Verlusten in deren Entstehungsjahr ändert auch die im Jahr 2009 eingefügte Bestimmung über den gesonderten Ausweis *ausländischer* Verluste unter der dafür vorgesehenen Kennzahl in der Steuererklärung nichts. Wie die Bw. ausführt, dient dieser Ausweis lediglich der Kontrolle der *Nachversteuerung*. Die von der Bw. zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage, wonach die Nichteintragung auf den Verlustabzug keinen Einfluss habe, können daher nicht so verstanden werden, dass überhaupt keine Erklärung des Verlustes erfolgen müsste. Mit Nichteintragung kann nur der Ausweis unter der entsprechenden Kennzahl in der Steuererklärung gemeint sein. Das Gesetz spricht in diesem Zusammenhang ja auch davon, dass die angesetzten Verluste auszuweisen sind. Die Erklärung des Verlustes und der damit verbundene Antrag auf Verlustverwertung müssen somit jedenfalls im Jahr der Verlustentstehung erfolgen. Sollte dann die Eintragung unter der entsprechenden Kennzahl in der Steuererklärung unterbleiben, hätte das keinen Einfluss auf den Verlustabzug.

Der für das - dem beschwerdegegenständlichen Jahr 2009 vorangegangene - Jahr 2008 erklärungsgemäß erlassene Körperschaftsteuerbescheid (2008) weist folgende Bemessungsgrundlage und Steuer aus:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-246.528,78 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	-246.528,78 €
Einkommen	0,00 €
Körperschaftsteuer gem. § 22 KStG 1988 25% von 0,00	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €

Der vom zuständigen deutschen Finanzamt erlassene Bescheid für 2009 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 13.12.2010 weist folgende Berechnung des zu versteuernden Einkommens aus:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	89.578,00 EUR
Summe der Einkünfte	89.578,00 EUR

Gesamtbetrag der Einkünfte	89.578,00 EUR
Verlustabzug	-89.578,00 EUR
zu versteuerndes Einkommen	0 EUR

Gemäß dem deutschen Steuerbescheid kam es in Deutschland im Ausmaß von € 89.578,00 zu einer Verlustverwertung. Entsprechend den obigen Ausführungen kommt es zu einer Nachversteuerung im Inland.

Die Vorgangsweise bei der Erlassung des gegenständlichen Bescheides, von den in Höhe von € 89.578,00 angesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb € 67.183,50 Verlustabzug in Abzug zu bringen, entspricht den zitierten Gesetzesbestimmungen bzw. der Literatur und Judikatur und zog letztlich die Festsetzung der Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer nach sich. Der letztgenannte Umstand steht dem Einwand, wonach durch die nur 75%ige Verlustberücksichtigung künstlich ein Besteuerungssubstrat geschaffen wurde, gegenüber. Dass die Vorschreibung der Körperschaftsteuer in Höhe von € 1.750,00 auf doppelbesteuerungsrechtliche Bedenken stößt, ist nicht zu erkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkt sich auf eine solche, welche im EStG so eindeutig gelöst ist, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden.

Wien, am 1. Februar 2016