

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20.10.2011, betreffend Körperschaftsteuer 2010 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2012 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft in der Rechtsform einer SA mit dem Sitz in Ort, Asturien, gründete in 2007 in Österreich eine Zweigniederlassung, welche mit Datum 2008 in das Firmenbuch beim Landesgericht Innsbruck eingetragen worden ist. Am 7.10.2011 reichte die Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2010 ein. Darin wurden der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit € 224.006,93 sowie vortragsfähige Verluste in Höhe von € 4.373.693,73 ausgewiesen.

Die Abgabenbehörde veranlagte die Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 20.10.2011 zur Körperschaftsteuer 2010, wobei sie vom erklärungsgemäß angesetzten Gewinn aus Gewerbebetrieb vortragsfähige Verluste in Höhe von € 168.005,20 in Abzug brachte. Mit gleichem Ausfertigungsdatum erging weiters der Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2012, worin die Körperschaftsteuervorauszahlung mit € 15.260,00 festgesetzt wurde (Basis Abgabenschuld für 2010 mit € 14.400,43 erhöht um 9% gem. § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988).

Gegen beide Bescheide brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 4.11.2011 Berufung ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Beschränkung des Verlustabzuges mit 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte gem. § 2 Abs. 2b Z. 2

EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne, weil die in § 7 Abs. 2 KStG 1988 angeordnete Einschränkung des Verlustabzuges im Zuge der Einkommensermittlung nur für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gelte. Da § 21 Abs. 1 KStG 1988 jedoch den Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 zulasse und ausreichend vortragsfähige Verluste vorhanden seien, falle für das Jahr 2010 keine Körperschaftsteuer an und seien daher auch für 2012 keine Vorauszahlungen vorzuschreiben.

Die Abgabenbehörde wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 29.11.2011 unter Hinweis auf *Achatz/Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.) Körperschaftsteuer Kommentar, § 21 Tz 141, als unbegründet ab, woraufhin die Beschwerdeführerin innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schriftsatz vom 29.2.2012 den Vorlageantrag einschließlich der Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Berufungssenat stellte. Diese Anträge wurden mit Fax-Eingabe vom 13.4.2016 zurückgenommen.

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. I 2013/70).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I)

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach Abs. 2 der angeführten Gesetzesbestimmung ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben nach § 8 Abs. 4 KStG 1988 (darunter auch der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen Folgendes: Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte iSd § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz....Von den Einkünften sind nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG 1988 Sonderausgaben abzuziehen, § 102 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

Nach § 24 Abs. 1 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Nach § 102 Abs. 2 EStG 1988 gilt bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Folgendes:

1. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

2. Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen und für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind unter den näher bestimmten Voraussetzungen auch Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, als Sonderausgaben abzuziehen (Verlustabzug).

Gemäß § 2 Abs. 2b Z. 2 EStG 1988 können, wenn bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen sind, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 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 iSd § 117 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

II)

Strittig ist, ob bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften der Verlustabzug bis zur Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte vorgenommen werden darf oder ob dieser in sinngemäßer Anwendung von § 2 Abs. 2b EStG 1988 mit 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte begrenzt ist. Die Beschwerdeführerin sieht sich in ihrer Ansicht, wonach der Verlustabzug keiner Begrenzung nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 unterliege, vor allem darin bestärkt, dass nur § 7 Abs. 2 KStG 1988 für den Bereich der unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht jedoch § 21 KStG 1988, der die beschränkte Steuerpflicht regelt, die Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 ausdrücklich anordnet. Zudem nehme § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf die Ermittlung des Einkommens Bezug, bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften fände eine solche aber nicht statt.

Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass, indem § 21 KStG 1988 die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Grundlage der Einkünfteermittlung erklärt, über den Verweis auf § 8 Abs. 4 KStG 1988 die einkommensteuerliche Regelung zum Sonderausgabenabzug bei Vorhandensein von vortragsfähigen Verlusten anknüpft und die Anwendung von § 102 Abs. 2 EStG 1988 anordnet, die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften auch in Bezug auf die Verlustverwertung in den Jahren nach der Verlustentstehung den einkommensteuerrechtlichen Regelungen unterworfen ist.

§ 24 Abs. 1 KStG 1988 bestimmt für die Körperschaftbesteuerung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften das Einkommen und bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften den Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 zur Bemessungsgrundlage. Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz KStG 1988 sind von den Einkünften nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG 1988 Sonderausgaben, darunter auch der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (§ 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988), abzuziehen. Ebenso wie beim Einkommen wird somit auch beim Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 in einem der Einkünfteermittlung nachgeschalteten Schritt noch der vorgetragene Verlust abgezogen, sodass die Anwendbarkeit der den Verlustabzug einschränkenden und in § 7 Abs. 2 KStG 1988 für den Bereich der unbeschränkt Steuerpflichtigen explizit angeführten Bestimmung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 bereits im Wege eines Analogieschlusses außer Zweifel gestellt ist (vgl. *Achatz/Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.], Körperschaftsteuergesetz, § 21 Rz 238; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.], Körperschaftsteuergesetz, § 7 Rz 11; *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* [Hrsg.], Die Körperschaftsteuer [KStG 1988] zu § 21 Rz 169).

Ungeachtet dessen lässt sich diese Rechtsfolge aber auch unmittelbar aus der geltenden Rechtslage ableiten: In § 21 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz KStG 1988 wurde nicht nur im Wege der Verweisteknik die Abziehbarkeit von Verlusten nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei beschränkt Steuerpflichtigen verankert, sondern auch die Anwendung von § 102 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988.

Der Umstand, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen der Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 als Bemessungsgrundlage an die Stelle des Einkommens unbeschränkt Steuerpflichtiger tritt, lässt in Verbindung damit, dass § 102 EStG 1988 - das Territorialitätsprinzip umsetzend - lediglich zu den übrigen einkommensteuerlichen Bestimmungen modifizierend hinzutritt, indem darin die Abweichungen bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger taxativ angeführt werden, diese aber die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht berühren (BFG 17.4.2015, RV/7100178/2008 und BFG 28.4.2015, RV/7101591/2010; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 102 Rzen 26, 38/2; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer [EStG 1988] – Kommentar, § 2 Rz 149; *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 2 Anm 24; *Aigner/Kofler* in *BMF/Johannes Kepler Universität Linz* [Hrsg.], Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, S. 20; *Loukota* in *SWI Heft Nr.*

4/2001, 163), nur den einen Schluss zu, dass die eine lex specialis zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bildende Bestimmung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 (*Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.], *Körperschaftsteuergesetz*, § 7 Rz 33; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, *Die Einkommensteuer* [EStG 1988] – Kommentar, § 2 Rz 149; *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *Kommentar zum EStG*, § 2 Rz 177/14) nicht nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen sondern auch bei der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften anzuwenden ist.

Ein anderes Ergebnis würde bedeuten, dass dann, wenn die Zweigniederlassung einer beschränkt steuerpflichtige Körperschaft vor Aufbrauchen des vorgetragenen Verlustes aufgelassen wird, gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihr Unternehmen vor Aufbrauchen des Verlustvortrages beenden, begünstigt wäre, denn bei Nichtanwendung von § 2 Abs. 2b EStG 1988 im Rahmen der Besteuerung nach § 21 KStG 1988 könnten vorgetragene Verluste in einem um 25% der Einkünfte höheren Ausmaß steuerwirksam verwertet werden und wären diese in der Folge im selben Umfang auch nicht verloren. Eine sachliche Rechtfertigung ist hierfür aber nicht zu finden. Vielmehr erschließt sich aus der weiteren Rechtsentwicklung durch das AbgÄG 2014 (BGBl I Nr. 13/2014), dass schon für den Zeitraum vor Inkrafttreten dieser Bestimmungen (bezogen auf die hier relevante Regelung: Veranlagung 2014) die Beschränkung des Verlustabzuges auf 75% der Einkünfte auch bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorzunehmen war: Für den Bereich der Einkommensteuer kam ab der Veranlagung 2014 die Verlustabzugsbeschränkung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 in Wegfall. Diese sollte jedoch – modifiziert – für den Bereich der Körperschaftsteuer erhalten bleiben (EB zu BGBl. I Nr. 13/2014, 24 der Blg. XXV. GP S. 11; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* [Hrsg.], *Die Körperschaftsteuer* [KStG 1988] zu § 8 Rzen 268/2 und 268/3). Die Verlustabzugsbeschränkung wurde daher im neuen Absatz 4 von § 8 KStG 1988 selbst geregelt. Da § 21 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz KStG 1988 hinsichtlich der Berücksichtigung von Sonderausgaben weiterhin unverändert auf § 8 Abs. 4 KStG 1988 verweist, ist damit unter einem auch die Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung nach der Z. 2 lit.a von § 8 Abs. 4 KStG 1988 mitumfasst. Wie angeführt zielte die Neufassung von § 8 Abs. 4 KStG 1988 auf den Erhalt der Verlustabzugsbeschränkung für den Bereich der Körperschaftsteuer ab, sodass gegenüber der Regelung in der Vergangenheit keine inhaltliche Änderung in Bezug auf die 75%-Begrenzung des Verlustabzuges eintrat. Dies bedeutet aber im Ergebnis, dass nach allgemeinem Rechtsverständnis auch für das Streitjahr die Verlustabzugsbeschränkung bereits – diesfalls noch in Anwendung von § 2 Abs. 2b EStG 1988 - vorzunehmen war.

Aus dem Blickwinkel der zwischenstaatlichen und europarechtlichen Rechtslage lässt sich eine sachliche Begründung für eine Nichtanwendung von § 2 Abs. 2b EStG 1988 ebensowenig finden. In Artikel 25 Abs. 3 DBA-Spanien wurde zwar ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot vereinbart („Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des

anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben“.), woraus folgt, dass zur Erreichung der Gleichbehandlung ausländischer Betriebsstätten mit inländischen Unternehmen die Bestimmung des einschränkenden zweiten Satzes von § 102 Abs.2 Z. 2 EStG 1988 (Verlustabzug nur bei Vorliegen eines gesamtunternehmerischen Verlustes) nicht anzuwenden ist (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht – Kommentar zu Art. 24 OECD-MA, Tz 8 und Fußnote 1 zu Tz 11; *Achatz/Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.], Körperschaftsteuergesetz, § 21 Rzn 48 und 140). Beabsichtigt durch diese Vertragsbestimmung ist die Vermeidung einer Schlechterstellung ausländischer Betriebsstätten gegenüber inländischen Unternehmern (*Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 21 Anm 14). Eine darüber hinausgehende Begünstigung ausländischer Betriebsstätten gegenüber inländischen Unternehmen ist daraus aber nicht ableitbar (*Kufner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 102 Anm. 19). Auch die im Rahmen der Anwendung des Unionsrechts zu beachtenden Grundfreiheiten, hier insbesondere die Niederlassungsfreiheit, streben lediglich die Abwehr einer Diskriminierung ausländischer Unternehmen und deren Betriebsstätten gegenüber inländischen Unternehmungen an. Eine Besserstellung von in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Steuerpflichtigen gegenüber Steuerpflichtigen des eigenen Staates ist daher weder der zwischenstaatlichen noch der unionsrechtlichen Rechtslage entsprechend beabsichtigt und erst recht nicht gefordert (vgl. UFS 3.8.2005, RV/1266-W/04).

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass auch bei der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften die Verlustabzugsgrenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu beachten ist und das auf einen Verlustabzug bis zur Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte gerichtete Beschwerdevorbringen in der geltenden Rechtsgrundlage keine Deckung erfährt. Dieses Ergebnis steht letztlich auch mit der in der Literatur einhellig vertretenen Meinung im Einklang (*Achatz/Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.], Körperschaftsteuergesetz, § 21 Rzn 238 und 141; *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* [Hrsg.], Die Körperschaftsteuer [KStG 1988] zu § 21 Rz 169; *Loukota* in *SWI Heft-Nr. 4/2001*, 163), welche zudem offenkundig davon ausgeht, dass an der Anwendbarkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 im Rahmen der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften kein Zweifel bestehen kann.

III)

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden (Z. 1), wobei bei der Festsetzung von Vorauszahlungen eine sich aus § 22 Abs. 2 KStG 1988 ergebende Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigen ist, nicht hingegen ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 (Z 2). Gemäß § 45 Abs. 1 KStG 1988 ist der so ermittelte Betrag, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Mit dem angefochtenen Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2012 festgesetzt. Dabei wurde die mit Veranlagungsbescheid für 2010 festgesetzte Körperschaftsteuer in Höhe von 14.000,43 € als Grundlage herangezogen und die Vorauszahlung unter Anwendung der Erhöhungssätze nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 (4% und weitere 5%, somit 9%, weil die Vorauszahlung nicht für das der Veranlagung nächstfolgende sondern das diesem nächstfolgende Jahr vorgeschrieben wurde) errechnet. Wie sich aus den Ausführungen zu Punkt II ergibt, erfolgte die Festsetzung der Körperschaftsteuer im Körperschaftsteuerbescheid 2010 zu Recht, sodass diese auch der Berechnung der Körperschaftsteuervorauszahlung für 2012 zu Grunde zu legen war. Da schließlich auch der Erhöhungssatz von 9% den gesetzlichen Vorgaben entspricht, war die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2012 ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

IV) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Da zu der Rechtsfrage, ob die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 auch bei der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften anzuwenden war, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht, wird eine Revision zugelassen.

Innsbruck, am 26. April 2016