

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek über die Berufungen der Bw., vertreten durch K., vom 8. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Jänner 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2002 nach der am 5. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der Abgabe beträgt
für das Jahr 2000: Euro 141.808,54 (ATS 1.951.328,00)
für das Jahr 2002: Euro 77.670,85.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine in den Niederlanden ansässige, im Bankengeschäft tätige, Aktiengesellschaft. Mit ihrer in Österreich befindlichen und im Firmenbuch am 22. Oktober 1999 eingetragenen Zweigniederlassung (Betriebsstätte) unterliegt sie der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

In den Jahren 1999 sowie 2001 wurden in Österreich Verluste in Höhe von ATS 211.956,-- (1999) bzw. Euro 18.416,46 (2001) erwirtschaftet, die jeweils vorgetragen wurden. Die Jahre 2000 und 2002 wurden mit positiven Ergebnissen in Höhe von ATS 5.951.189,-- (2000) bzw. Euro 255.525,40 (2002, vor Bp) abgeschlossen. Aufgrund dessen wurde für das Jahr 2000 bzw. das Jahr 2002 die Anerkennung der vorgenannten Verluste aus den Jahren 1999 und 2001 als Sonderausgaben beantragt.

Im Zuge der u. a. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2002 durchgeführten *Betriebsprüfung (Bp)* wurde u. a. festgestellt, dass die genannten Verluste im jeweiligen Verlustentstehungsjahr, d. h. 1999 bzw. 2001, bereits durch die niederländische Hauptniederlassung im Ansässigkeitsstaat verwertet worden waren. Dies wurde seitens der Bw. im Bp-Verfahren nicht bestritten und ist auch aus der zwischen der Bp und der Bw. geführten Korrespondenz ersichtlich. Das niederländische Einkommen war sowohl 1999 als auch 2001 jeweils auch nach Berücksichtigung der österreichischen Betriebsstättenverluste noch positiv. Die Bw. gibt an, dass aber aufgrund der niederländischen Rechtslage im Falle nachträglicher österreichischer Betriebsstättengewinne eine Nachversteuerung in den Niederlanden durchzuführen sei. Die Verluste könnten daher in den Niederlanden nicht endgültig verwertet werden. Die Verluste seien daher in Österreich anzuerkennen.

Die Bp versagte die Anerkennung der in den Jahren 1999 bzw. 2001 entstandenen Verluste als Sonderausgaben in den Jahren 2000 bzw. 2002.

Diese Feststellung wird im Bp-Bericht (siehe Textziffer - Tz. 15) damit begründet, dass die Bw. die Voraussetzungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 aufgrund der bereits stattgefundenen Verlustverwertung nicht erfülle. Steuerausländern stünde der Verlustvortrag in Österreich nicht zu, wenn der Heimatstaat infolge ausreichender positiver Einkünfte zur Verlustberücksichtigung in der Lage sei. Es könne in Österreich schon laut Definition des Verlustvortrages im Verlustentstehungsjahr kein Verlust vorgetragen und in Folgejahren abgezogen werden, weil dieser bereits im Verlustentstehungsjahr in den Niederlanden verwertet worden sei. Im jeweiligen Folgejahr existiere in der österreichischen Betriebsstätte somit kein abzugsfähiger Verlustvortrag. Durch die Nichtanerkennung liege keine Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen vor, da auch inländische Unternehmer Verluste aus einer inländischen Betriebsstätte nur insoweit vortragen könnten, als diese nicht bereits mit anderen positiven Einkünften saldiert worden wären. Es liege auch kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art. 43 EG vor. Eine spätere Nachversteuerung in den Niederlanden ändere nichts an der grundsätzlich bereits erfolgten Verlustverwertung. Die Nachversteuerung sei nach dortigem Recht zu beurteilen und dort allenfalls ein Verständigungsverfahren anzustreben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte dieser und anderen Feststellungen der Bp. Die entsprechenden *Bescheide zur Körperschaftsteuer des Jahres 2000 sowie des Jahres 2002* wurden jeweils mit Datum 13. Jänner 2005 erlassen.

Die Bw. erhob am 8. Februar 2005 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 und den Körperschaftsteuerbescheid 2002 nur hinsichtlich der nicht anerkannten Verlustbeträge das *Rechtsmittel der Berufung*.

Die Bw. beantragte für diese Jahre die Anerkennung der Beträge als Sonderausgaben und dementsprechend die Kürzung des jeweiligen Jahreseinkommens.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass bisher die in der Betriebsstätte in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2001 entstandenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgetragen und jeweils entsprechend in den Veranlagungszeiträumen 2000 und 2002 von den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb als Verlustvortrag abgezogen worden seien. Die Verluste der Betriebsstätte hätten zwar im Verlustentstehungsjahr von der niederländischen Hauptniederlassung im Ansässigkeitsstaat durch Ausgleich mit positiven, in den Niederlanden steuerpflichtigen, Einkünften verwertet werden können. Doch nach niederländischem Steuerrecht wäre allerdings, ähnlich der Bestimmung in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF SteuerreformG 2005, in den Jahren 2000 und 2002 aufgrund der positiven österreichischen Einkünfte eine Nachversteuerung in Höhe des Verlustvortrages vorzunehmen.

Die Bw. brachte vor, dass durch die Nichtanerkennung des Verlustabzuges in Österreich sowohl das Betriebsstättendiskriminierungsverbot iSd Art. 25 DBA Ö-NL als auch die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG verletzt seien. Zum Betriebsstättendiskriminierungsverbot argumentierte sie, dass nach Art. 25 Abs. 3 DBA Ö-NL die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmer eines der beiden Staaten in dem anderen Staat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein dürfe, als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Der Text entspräche dem in Art. 24 Abs. 3 OECD-MA festgelegten Betriebsstättendiskriminierungsverbot. Die Bestimmung bezwecke die Beseitigung jeglicher Diskriminierung bei der Behandlung von Betriebsstätten gegenüber ansässigen Unternehmen desselben Tätigkeitsbereichs auf dem Gebiet der auf diese geschäftliche Tätigkeit entfallenden Steuern. Im Sinne der in der Literatur zu den Themen DBA-Diskriminierungsverbot sowie Verlustverwertung ebenfalls vertretenen Meinung (wie z.B. *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, S 271; *Loukota*, Das DBA-Diskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis, SWI 2005, S 58f; *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86), dürfe nur das von der österreichischen Steuerhoheit erfasste Einkommen zur Beurteilung einer allfälligen Diskriminierung herangezogen werden, wobei gleichgültig sei, ob nicht etwa im

Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen ein positives Ergebnis eingetreten sein könnte. Auch im OECD-Kommentar werde zum MA in Pkt 24 lit c zu Art 24 MA iZm dem Verlustvortrag festgehalten, dass sich das Recht auf den Verlustvortrag bei Betriebsstätten nur auf den Verlust beziehe, der sich aus einer eigenen gewerblichen Tätigkeit ergebe und der in den für diese Tätigkeit gesondert geführten Büchern ausgewiesen sei. Art. 24 OECD-MA erfordere daher keinen Vergleich der inländischen Betriebsstättenverluste mit den übrigen ausländischen Einkünften. Als Vergleichsmaßstab könne daher nur die von Österreich erfassten Einkünfte zur Beurteilung herangezogen werden. Folglich ist der inländischen Betriebsstätte eines Steuerausländers in gleicher Weise die Verlustvortragsmöglichkeit einzuräumen wie einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen, also ohne Rücksicht darauf, ob der im Ansässigkeitsstaat gelegene Betriebsteil über ausreichende Einkünfte für einen Ausgleich mit den Österreich-Verlusten verfüge (vgl. *Loukota, Das DBA-Diskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis*, SWI 2005, S 60).

Die Bw. könne der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht folgen, da diese bei der Beurteilung einer möglichen Diskriminierung das falsche Vergleichspaar verwende, wenn es die Betriebsstättenbesteuerung mit einem inländischen Unternehmen vergleiche, das neben den Einkünften der Betriebsstätte auch noch (andere, ausländische) Einkünfte erziele, welche dem Stammhaus in den Niederlanden zuzurechnen seien und von der österreichischen Steuerhoheit nicht umfasst seien. Wie erläutert worden sei, sei als Vergleichsmaßstab ein inländisches Unternehmen heranzuziehen, welches nur die von Österreich erfassten Einkünfte erziele. Dabei gelange man zum Ergebnis, dass dem Unternehmen sehr wohl der Verlustvortrag eingeräumt worden wäre, da in den Jahren 1999 und 2001 ausschließlich negative (österreichische) Einkünfte erzielt worden seien und ein Verlustausgleich mit anderen (niederländischen) Einkünften nicht in Frage komme. Die negativen Einkünfte könnten daher vorgetragen und mit späteren positiven Einkünften verrechnet werden. Die Versagung des Verlustabzuges der Bw. gem. § 102 Abs. 2 Z 2 EStG verstöße damit gegen Art. 25 DBA Ö-NL. Auch die Rechtfertigung, dass eine Doppelverlustverwertung unterbunden werden solle, greife im vorliegenden Fall nicht, da die Verluste zwar im Jahr der Entstehung in den Niederlanden genutzt werden konnten, aufgrund des niederländischen Steuerrechts jedoch in den Jahren, in denen Gewinne in Österreich entstanden seien, hinzugerechnet worden seien und eine tatsächliche Doppelverlustverwertung daher ausgeschlossen sei. Im übrigen sei es insbesondere im Hinblick auf die VwGH-Judikatur (E 25.9.2001, 99/14/0217) Sache des Ansässigkeitsstaates die doppelte Berücksichtigung der Betriebsstättenverluste sowohl im Betriebsstättenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat zu verhindern. Zusätzlich müsse noch angemerkt werden, dass bei Anwendung der Befreiungsmethode es grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat vorbehalten bleiben müsse, berücksichtigte Verluste in späteren Jahren

wieder hinzuzurechnen und somit insgesamt die Ergebnisanteile aus der Betriebsstätte zu neutralisieren. In diesem Fall müsste aber im Betriebsstättenstaat durch die Gewährleistung des Verlustabzuges sichergestellt werden, dass es zu keiner doppelten Nichtberücksichtigung der Verluste komme.

Zur Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG brachte die Bw. vor, dass diese Bestimmung sicherstelle, dass die Gemeinschaftsangehörigen, die von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht haben, im Aufnahmestaat wie Inländer behandelt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH liege eine Diskriminierung vor, wenn vergleichbare Sachverhalte rechtlich unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte rechtlich gleich behandelt würden, ohne dass für die Gleich- bzw. Ungleichbehandlung eine objektive Rechtfertigung bestehe (vgl. z. B. EuGH 13.11.1984 Rs 283/83 Racka).

Grundsätzlich würden Einkünfte österreichischer Betriebsstätten von Steuerausländern, welche gem. § 98 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, gleich behandelt wie jene vergleichbarer inländischer Unternehmer. Die Einschränkung hinsichtlich des Verlustabzuges gem. § 102 Abs. 2 Z 2 EStG führe allerdings zu einer Diskriminierung (vgl. *Tumpel*, EWR-Diskriminierungsverbote und direkte Steuern, Ecolex 1992, 655). Die Rechtfertigung der Einschränkung mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, da auch Steuerinländer nur jene Verluste vortragen können, die im laufenden Jahr nicht mit in- und ausländischen Einkünften ausgeglichen werden könnten, träfe jedoch nicht zu.

Weiters sei festzustellen, dass die österreichische steuerliche Behandlung von Steuerausländern im Grunde dem Territorialitätsprinzip entspräche. Nur bestimmte in Österreich erwirtschaftete Einkünfte iSd § 98 EStG seien steuerpflichtig. Somit könnten auch nur in Österreich erwirtschaftete Verluste vorgetragen werden. Die Höhe des Verlustvortrages weiche damit bei unbeschränkter Steuerpflicht von derjenigen bei beschränkter Steuerpflicht ab, wobei diese Ungleichbehandlung dem Grundsatz des Territorialitätsprinzip entspräche. Da aber § 102 Abs. 2 Z 2 EStG für den uneingeschränkten Verlustvortrag, ebenso wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht, ein negatives Welteinkommen voraussetze, werde vom Territorialitätsprinzip, das nach der Rechtsprechung des EuGH zu keiner Diskriminierung führe, abgewichen. Diese Gleichbehandlung führe zu einer Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, da die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht entstandenen Verluste nicht uneingeschränkt vorgetragen werden könnten. Die Vermeidung der Gefahr der doppelten Verlustverwertung, welcher als zwingender Grund des Allgemeininteresses die Beschränkung des Verlustabzuges rechtfertigen könnte, vermag nicht zu überzeugen. Liegen nämlich insgesamt (inländische und ausländische) negative Einkünfte vor, könnten die inländischen negativen Einkünfte uneingeschränkt vorgetragen werden. Der Verlustabzug

stunde in diesem Fall unabhängig davon zu, ob die österreichischen Verluste in den Folgejahren beim Stammhaus berücksichtigt würden oder nicht.

Weiters sei zu bedenken, dass die Zielsetzung des § 102 EStG auf dem Gedanken basiere, dass grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat Verluste ausländischer Betriebsstätten bei der Bemessung der Einkommensteuerschuld berücksichtigen solle. Eine Verlustbeschränkung scheide immer dann aus, wenn eine Verrechnung im Heimatstaat nicht möglich sei. Aus dieser Sicht sei aber eine ausreichende Berücksichtigung nicht bereits erreicht, wenn der Verlust im Jahr der Verlustentstehung im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werde. Es sei darauf abzustellen, ob nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates eine endgültige Berücksichtigung der Verluste ausländischer Betriebsstätten erfolge. Dies sei aber hier nicht gegeben. Von einer Berücksichtigung könne, wie im vorliegenden Fall, keine Rede mehr sein, wenn der Ansässigkeitsstaat nur eine vorübergehende Verrechnung vornimmt. Der Verlustabzug sei vor diesem Hintergrund in Österreich zu gewähren.

Schließlich widerspräche es der Niederlassungsfreiheit, wenn Betriebsstättenverluste im Verhältnis zu EU-Staaten, die eine vorläufige Verwertung nicht kennen, vortragsfähig seien, während Betriebsstättenverluste im Verhältnis zu EU-Staaten, die diese Verluste vorläufig mit dem Ergebnis des Stammhauses verrechnen, aber später wieder hinzurechnen (wie die Niederlande), nicht vortragsfähig seien. Dies würde zu einer weiteren Ungleichbehandlung von Betriebsstätten unterschiedlicher EU-Mitglieder führen.

In der am 30. November 2005 abgehaltenen mündlichen (jedoch in der Folge vertagten) Berufungsverhandlung wurden durch die Vertreter der Bw. zum Nachweis, dass die beantragten Verluste in den Niederlanden nicht verwertet worden seien, Kopien der Steuererklärungen bzw. Bescheide der holländischen Muttergesellschaft für die Jahre 1999 bis 2002 vorgelegt. Da diese Unterlagen in holländischer Sprache abgefasst waren und somit deren Inhalt ohne Übersetzung nicht überprüft werden konnte, wurde auf Beschluss des Senates die Berufungsverhandlung vertagt. Die Bw. wurde aufgefordert Übersetzungen der in Rede stehenden Unterlagen beizubringen.

Am 9. Dezember 2005 wurden die deutschen Übersetzungen der oben genannten Unterlagen sowie ein Begleitschreiben mit dazu ergänzenden Ausführungen vorgelegt.

Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass die aus den Jahren 1999 sowie 2001 resultierenden österreichischen Verluste der Bw. von den – lt. DBA – in den Niederlanden in den Jahren 2000 und 2001 von der Versteuerung freizustellenden (nach niederländischem Recht adaptierten und so im Ergebnis) österreichischen Gewinnen in Abzug gebracht worden sind. Dieser Abzug führt zu einer Minderung der in den Niederlanden steuerfrei zu stellenden Gewinne, folglich zu

einer Kürzung der Steuerbefreiung. Die gekürzten Steuer(frei)beträge wurden schließlich von der niederländischen Brutto-Steuer in Abzug gebracht.

Die Unterlagen, sowohl in holländischer als auch in deutscher Sprache, wurden der Amtspartei iSd § 115 BAO mit Schreiben vom 3. Februar 2006 zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. In ihrer Stellungnahme vom 24. Februar 2006 hielt die Amtspartei fest, dass im konkreten Fall der Bw. aufgrund der vorgelegten Unterlagen eine Vorlage einer zusätzlichen Bestätigung der niederländischen Steuerbehören hinsichtlich der Nichtverwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste in Holland entbehrlich sei.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2006 zog die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 3 Z 1 iVm § 21 Abs. 1 KStG 1988 ist die Bw. mit den Einkünften der österreichischen Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988.

Von diesen Einkünften sind bei Ermittlung des Einkommens nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG Sonderausgaben, wozu der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 zählt, abzuziehen.

Gem. § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steht der Verlustabzug nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind. Allerdings mit der Einschränkung, dass der Verlust „... nur insoweit berücksichtigt werden kann, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.“

Die Bw. ist in den Niederlanden unbeschränkt und in Österreich mit den Betriebsstätteneinkünften beschränkt steuerpflichtig, sodass die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-Niederlande, BGBI 1971/191) zu beachten sind. Die im gegenständlichen Fall wesentlichen Bestimmungen sind:

Artikel 7 (Unternehmensgewinne)

“(1) Gewinne eines Unternehmens eines der beiden Staaten dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit in dem anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. ...“

Artikel 24 (Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)

"(1) Die Niederlande sind berechtigt, bei der Erhebung der Steuern von in diesem Staat ansässigen Personen alle Einkommensteile und Vermögensteile, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

(3) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, so nimmt Österreich,, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. ..."

Artikel 25 (Gleichbehandlung)

"(1) Die Staatsangehörigen eines der beiden Staaten dürfen ohne Rücksicht darauf, ob sie in diesem Staat ansässig sind oder nicht, in dem anderen Staat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(3) Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines der beiden Staaten in dem anderen Staat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben."

Gem. Art. 43 EG-Vertrag sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats verboten.

Die Bw. begeht bei Berechnung der Bemessungsgrundlagen zur Festsetzung der Körperschaftsteuer der Jahre 2000 und 2002 die Anerkennung des Abzuges der aus den Jahren 1999 und 2001 bestehenden (Betriebsstätten-)Verluste.

Im Hinblick auf das in Artikel 25 Abs. 3 DBA-NL enthaltene Diskriminierungsverbot, welches dem Artikel 24 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist und die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt, aber auch unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217 („Auslandsverlusterkenntnis“) wäre dem Begehr der Bw. insofern Rechnung zu tragen als gewährleistet ist, dass eine doppelte Verlustverwertung unterbleibt bzw. unterblieben ist.

Die österreichische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens darf nicht schlechter gestellt werden als ein österreichisches Unternehmen. Österreichische Unternehmen sind grundsätzlich berechtigt, die in den österreichischen Betriebstätten entstandenen Verluste auf Einkünfte späterer Jahre vorzutragen, soweit im Verlustentstehungsjahr eine Verrechnung mit positiven in- oder ausländischen Einkünften nicht möglich war. Österreichische Unternehmer sind aber nach innerstaatlichem Recht nicht berechtigt, anstelle eines Verlustausgleiches im Verlustentstehungsjahr einen Verlustvortrag in späteren Jahren vorzunehmen. Ausländische Unternehmen können einen Verlustvortrag nur unter den gleichen Bedingungen in Anspruch nehmen.

Unter dem Aspekt des Diskriminierungsverbotes des Doppelbesteuerungsabkommens ist eine Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung iSd § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht grundsätzlich in Betracht zu ziehen. Der österreichischen Betriebsstätte wäre in gleicher Weise die Verlustvortragsmöglichkeit einzuräumen wie einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen, ohne Rücksicht darauf, ob der im Ansässigkeitsstaat gelegene Betriebsteil ausreichende positive Einkünfte für den Ausgleich mit den Verlusten aus Österreich hat.

Zu beachten ist jedoch, dass das Diskriminierungsverbot für Steuerausländer nicht zu einer Diskriminierung von Steuerinländern führen kann und darf (vgl. *Loukota, Das DBA-Diskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis*, SWI 2005). Dies wäre dann der Fall, wenn die österreichischen Verluste sowohl in Österreich als auch im Ansässigkeitsstaat steuerlich berücksichtigt werden würden und es so zu einer Doppelverlustverwertung käme. Bei der Beurteilung inwieweit ein Verlustabzug in Österreich zu gewähren ist, ist somit entscheidend, ob es bereits zu einer Verwertung des Verlustes im Ansässigkeitsstaat gekommen ist bzw. inwieweit dazu die Möglichkeit im Ansässigkeitsstaat besteht.

Wie im gegenständlichen Fall unstrittig feststeht, konnten die Verluste der Bw. im Verlustentstehungsjahr 1999 aufgrund des nationalen niederländischen Rechts, das eine subsidiäre Verlustverwertung trotz Anwendung der Befreiungsmethode zulässt, in den Niederlanden verwertet werden. Dazu argumentierte die Bw., dass allerdings in den Jahren 2000 und 2002 aufgrund der positiven Einkünfte der Bw. in Österreich in den Niederlanden eine Nachversteuerung in Höhe des Verlustvortrages vorzunehmen war, legte jedoch im Bp-Verfahren keine dieses Argument untermauernden Unterlagen vor.

Erst im folgenden Berufungsverfahren wurden zum Nachweis, dass die beantragten Verluste in den Niederlanden nicht endgültig verwertet worden sind, Steuererklärungen bzw. Bescheide für die Jahre 1999 bis 2002 betreffend die niederländische Muttergesellschaft in holländischer Sprache samt Übersetzung in deutsche Sprache vorgelegt.

Wie diesen Unterlagen zu entnehmen ist, wurde der aus 1999 resultierende Handelsbilanzverlust der Bw. sowie der Handelsbilanzverlust des Jahres 2001 von den lt. DBA in den Niederlanden in den Jahren 2000 und 2001 von der Versteuerung freizustellenden, auf Basis einer nach niederländischem Steuerrecht erstellten Mehr-Weniger-Rechnung ermittelten, österreichischen Gewinnen in Abzug gebracht. Dies führt zu einer Minderung der steuerfrei zu stellenden Gewinne, folglich zu einer Kürzung der daraus resultierenden Steuerbefreiung. Lediglich die gekürzten Steuer(frei)beträge wurden von der niederländischen Brutto-Steuer in Abzug gebracht.

Es ist somit aufgrund der aus den Unterlagen ersichtlichen Daten und der steuerlichen Resultate festzustellen, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste der Jahre 1999 und 2001 in den Niederlanden nicht steuermindernd verwertet worden sind.

Unter dem Gesichtspunkt des in Art. 25 DBA-Niederlande festgeschriebenen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes und infolge der in freier Beweis würdigung als erwiesen zu beurteilenden Tatsache, dass die in der österreichischen Betriebsstätte entstandenen Verluste nicht verwertet worden sind und somit keine doppelte Verlustverwertung vorliegt, vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass die Berücksichtigung der beantragten Verlustvorträge bei Bemessung der Körperschaftsteuer in Österreich für die Jahre 2000 und 2002 zulässig ist.

Die Entscheidung war daher spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 7. April 2006