



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Wien, vertreten durch A-GmbH, Steuerberatungskanzlei, Wien1, vom 22. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 22. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2001, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 27. Jänner und vom 19. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2002 und 2003 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Oktober 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Gesellschaft-A, eine Aktiengesellschaft nach belgischem Recht mit Sitz in Brüssel, wurde mit Erlass des K.K. Ministeriums des Inneren vom 15. April 1882 zum Betrieb in Österreich zugelassen und hat in Österreich eine Zweigniederlassung.

Mit Einbringungsvertrag vom 29.11.1996 wurde rückwirkend zum 30.9.1996 die Einbringung des Teilbetriebes Reisebüro der Gesellschaft-A in die Bw., eine Gesellschaft beschränkter Haftung nach niederländischem Recht, vereinbart.

Letztere Gesellschaft ist seit 25. April 1997 mit ihrer in Wien gelegenen inländischen Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch erfasst.

Die Eintragung des Einbringungsvertrages im österreichischen Firmenbuch erfolgte am 10. April 1998. Die Bw.. (in der Folge: Bw.) ist daher ab 1998 mit ihrer inländischen Zweigniederlassung als Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig.

In den Veranlagungszeiträumen 1998 bis einschließlich 2004 wurde die Bw. vom Finanzamt als "Gesellschaft-B,NL-Wien" bezeichnet; die Bw. selbst bezeichnete sich in ihren Eingaben betreffend die Veranlagungszeiträume 1998 bis 2001 als "Gesellschaft-A,ZwNLderGesellschaft-B.".

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob Verluste, welche die inländische Betriebsstätte in den Jahren 1998 bis 2000 verzeichnete, bei der Veranlagung der Betriebsstätte für die Gewinnjahre 2001 bis 2004 abzugsfähig sind.

Die steuerlichen Verluste und Gewinne der inländischen Betriebsstätte betragen:

| | Verlust | Gewinn |
|------|----------------|----------------|
| 1998 | S 4.156.723,00 | |
| 1999 | S 4.760.567,00 | |
| 2000 | S 2.677.262,00 | |
| 2001 | | S 1.094.050,00 |
| 2002 | | € 224.637,56 |
| 2003 | | € 501.537,00 |
| 2004 | | € 42.276,51 |

Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1999 wurde vom Finanzamt ein gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 nicht ausgleichsfähiger Verlust im Betrag von S 463.756,00 berücksichtigt.

Die Bw. machte in den Körperschaftsteuererklärungen 2001 bis 2004 den Abzug der Verluste aus den Jahren 1998 bis 2000 geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2001 legte die Bw. dar, dass sie in den Niederlanden nicht selbst besteuert werde, da sie steuerlich als Teil einer Gruppe behandelt werde. Die ebenfalls in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft der Bw., Gesellschaft-C., zahle für sämtliche Gruppenmitglieder, so auch die Bw., in den Niederlanden Körperschaftsteuer.

Die Bw. legte dem Finanzamt die Jahresabschlüsse (in englischer Sprache) und Steuererklärungen (in niederländischer Sprache) für die Jahre 1998 bis 2000 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 1998 (in niederländischer Sprache) der Gesellschaft-C . vor.

Weiters wurde ein (englischsprachiges) Schreiben der niederländischen steuerlichen Vertreter der Bw. vom 16. Oktober 2002 vorgelegt, worin die Besteuerung der österreichischen Betriebsstätte nach niederländischem Steuersystem zusammengefasst wie folgt dargestellt wurde:

Die Bw. . stelle eine steuerliche Einheit mit ihrer Muttergesellschaft Gesellschaft-C . dar. Die Gesellschaft-C . unterliege mit ihrem weltweitem Einkommen der niederländischen Körperschaftsteuer. Das bedeute, dass das Einkommen der österreichischen Betriebsstätte der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegt.

Nach niederländischem Steuerrecht sei ein zeitlich unbeschränkter Verlustvortrag sowie ein Verlustrücktrag auf drei vorangehende Jahre möglich.

Die Niederlande würden für Gewinne ausländischer Betriebsstätten die Befreiungsmethode anwenden. Das bedeute, dass die Steuer, welche für das weltweite Einkommen anfällt, um den steuerlichen Gewinn der ausländischen Betriebsstätte reduziert werde. Diese Steuer werde nach nachstehender Formel berechnet:

| | |
|-----------------------------|--|
| Ergebnis der Betriebsstätte | x nl. Steuer auf das weltweite Einkommen |
| Weltweites Einkommen | |

Falls sowohl in der Betriebsstätte als auch in den Niederlanden Verluste anfallen, könne das (gemeint: negative) weltweite Einkommen auf die Gewinne der drei vorangehenden Jahre rückgetragen werden.

Falls die Betriebsstätte in Folgejahren einen Gewinn realisiert, werde derselbe vor Anwendung der og. Formel zur Berechnung der Steuerreduktion um den Verlust der Betriebsstätte in vorangehenden Jahren verringert.

Daraus folge, dass Betriebsstättenverluste nicht zweifach verwertet werden, da die niederländischen Steuerbehörden eine Steuererstattung aus Gründen der Doppelbesteuerung nur dann gewähren, wenn die Differenz zwischen Gewinnen und Verlusten der österreichischen Betriebsstätte positiv ist.

Das Finanzamt veranlagte die Bw. zur Körperschaftsteuer 2001 unter Aberkennung des beantragten Verlustvortrages.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, den vorgelegten niederländischen Steuererklärungen 1998 bis 2000 sei zu entnehmen, dass in den Niederlanden eine Hinzurechnung der negativen österreichischen Betriebsstätteneinkünfte nicht erfolgt sei, woraus sich ergebe, dass sie bereits im Jahr des Entstehens in voller Höhe in den Niederlanden berücksichtigt wurden. Eine nochmalige Verwertung der Verluste in Österreich sei daher nicht zulässig.

Die Bw. erhab gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 Berufung und beantragte die Berücksichtigung der Verlustvorträge wie folgt (Beträge in Euro):

| | |
|------------------------------|-----------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 79.507,71 |
|------------------------------|-----------|

| | |
|---|-------------|
| abzüglich IFB – Wartetasten aus 1998 und 2000 | - 44.015,76 |
| | 35.491,95 |
| Verlustvortrag (75 %) | - 26.618,97 |
| | 8.872,99 |
| Körperschaftsteuer | 3.016,82 |

Weiters beantragte sie die Berichtigung der Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 2000 und die Berücksichtigung nicht ausgleichsfähiger Verluste gemäß § 10 Abs. 7 EStG 1988 im Betrag von S 45.340,08 im Jahr 1998 sowie S 96.574,00 im Jahr 2000, welche in den Körperschaftsteuererklärungen nicht angegeben, aber aus den Jahresabschlüssen ersichtlich gewesen seien.

Die Bw. begründete ihre Berufung wie folgt:

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 müssten beschränkt Steuerpflichtige genauso wie unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Verluste, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, vorrangig mit ihren übrigen positiven Einkünften desselben oder eines Folgejahres verrechnen. Ein Verlustvortrag sei daher nur insoweit zulässig, als er die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Der Inlandsverlust sei somit vorrangig mit Gewinnen des Stammhauses auszugleichen.

Art. 25 Abs. 3 des DBA-Niederlande sehe jedoch ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot vor, wonach die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines der beiden Staaten in dem anderen Staat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Niederländische Unternehmen könnten unter Berufung auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot des DBA somit in Österreich einen Verlustvortrag unter den gleichen Bedingungen wie österreichische Unternehmen in Anspruch nehmen.

Das DBA-Niederlande sehe grundsätzlich die Befreiungsmethode vor, ungeachtet der Abkommensbedingungen würden jedoch innerstaatliche Vorschriften in den Niederlanden einen vollen Verlustausgleich mit ausländischen Einkünften zulassen. Die Steuerschuld werde somit jeweils vom Welteinkommen berechnet. Gewinne bzw. Verluste (gemeint: ausländischer Betriebsstätten) seien in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten. Für den Fall, dass das steuerliche Ergebnis der ausländischen Betriebsstätte positiv ist, komme es jedoch zu einer Minderung der Steuerschuld in den Niederlanden entsprechend der Formel:

| | |
|-----------------------------|--|
| Ergebnis der Betriebsstätte | x nl. Steuer auf das weltweite Einkommen |
| Weltweites Einkommen | |

Wenn die ausländische Betriebsstätte einen Verlust erwirtschaftet, werde dieser zwar (gemeint: im Verlustentstehungsjahr) nicht aus der Steuerbemessungsgrundlage

ausgeschieden, jedoch zum Zwecke der Berechnung des Steuerminderungsbetrages vorgetragen. Erwirtschaftet die Betriebsstätte wieder Gewinne, so müssten diese Gewinne für die Berechnung der Steuerminderung zunächst mit den Verlusten (gemeint: der Betriebsstätte) aus den vorangegangenen Jahren ausgeglichen werden.

Somit komme es zwar zunächst zu einer Verlustverwertung in den Niederlanden im Verlustentstehungsjahr. Durch den Umstand, dass bei Gewinnerzielung der Betriebsstätte die Gewinne um die Verlustvorräte reduziert werden, erfolge jedoch eine "Nachversteuerung" dieser Verlustvorräte zu dem Zeitpunkt, in dem die Verlustvorräte im Betriebsstättenstaat verwertbar sind.

Diese Vorgangsweise sei im Berufungsfall aus dem im Vorhalteweg dem Finanzamt übermittelten og. Schreiben des niederländischen steuerlichen Vertreters der Bw. (vom 16. Oktober 2002) sowie aus den Beilagen zu den niederländischen Steuererklärungen der Gesellschaft-C . für die Jahre 1998 bis 2000 (zB Beilage 12 zur Steuererklärung 2000) ersichtlich.

Da die Verlustdoppelverwertung auszuschliessen sei, seien somit bei der Veranlagung 2001 die Verlustvorräte aus den Jahren 1998 bis 2000 unter Berücksichtigung der 75 %-Grenze in Österreich zu berücksichtigen.

Das Finanzamt berichtigte mit Bescheiden gemäß § 293 b BAO, in welchen sie die IFB-Wartetastenverluste antragsgemäß berücksichtigte, die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 2000.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Die nach niederländischem Recht zwingend vorzunehmende Verlustberücksichtigung werde durch die Anwendung des DBA-Niederlande nicht beeinträchtigt, da die Verlustberücksichtigung in Form eines Verlustrücktrages, eines Verlustausgleiches oder einer Erhöhung des Verlustvortrages die niederländische Steuerpflicht mindere und diese Steuerpflicht durch das DBA lediglich eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werde (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Da die negativen österreichischen Betriebsstättenergebnisse - richtigerweise - bis 2000 bereits in voller Höhe in den Niederlanden verwertet worden seien, stehe ein Verlustvortrag für das Berufungsjahr 2001 in Österreich nicht zur Verfügung.

Da außerdem die dortigen positiven Einkünfte des Jahres 2000 die österreichischen Betriebsstättenverluste 1998 bis 2000 überstiegen hätten, sei auch gemäß § 102 Abs. 2 Z 2

EStG 1988 in Österreich ein Verlustabzug für die Folgejahre (konkret: 2001) nicht zur Verfügung gestanden.

Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 25 des DBA-Niederlande, welches die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlange, sei ebenfalls eingehalten worden: Der Bw. stehe grundsätzlich ein Verlustabzug insoferne zu, als die Verluste nicht bereits berücksichtigt wurden. Aufgrund der Bestimmung des Art. 25 DBA-Niederlande sei der Verlustvortrag lediglich insoferne einzuräumen, als der Nachweis erbracht wird, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist. Dieser Nachweis sei im Berufungsfall nicht erbracht worden; die vorgelegten Steuererklärungen würden vielmehr nachweisen, dass eine Verlustverwertung in den Niederlanden erfolgt sei.

Eine nochmalige Verwertung der Verluste in Österreich komme daher nicht in Betracht.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

Das Finanzamt verkenne, dass aufgrund der Vorgangsweise der Verlustverrechnung in Holland eine Nachversteuerung der Verluste in den Niederlanden erfolge, sobald in der österreichischen Betriebsstätte Gewinne erzielt werden. Insoferne sei nur von einer zeitlich beschränkten Verlustverwertung in den Niederlanden auszugehen.

Es liege eine Diskriminierung iSd Art 25 DBA-Niederlande vor, da bei einem Verwertungsverbot in Österreich die Verluste aufgrund der Nachversteuerung in den Niederlanden bei Vorliegen einer Gewinnsituation in Österreich keine (gemeint: weder in Österreich noch in den Niederlanden) Berücksichtigung finden würden. Die widerspreche der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 iVm Art 48 EGV.

In Ergänzung ihres Vorlageantrages legte die Bw. ein Schreiben ihrer niederländischen steuerlichen Vertretung vom 26. November 2003 an die niederländische Steuerbehörde in englischer und übersetzter deutscher Fassung vor, in welchem die niederländische Rechtslage wie im Schreiben vom 16. Oktober 2002 dargestellt, dargelegt wird.

Dem Schreiben ist eine Darstellung der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der ausländischen Betriebsstätten der Gesellschaft-C . betreffend die Jahre 1999 bis 2001 beigelegt.

Nach Ansicht der Bw. ist die inhaltliche Richtigkeit der in dem Schreiben dargestellten Rechtslage durch die Tatsache der Unterfertigung des Schreibens durch den Vertreter der niederländischen Finanzverwaltung bestätigt.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 wurde vom Finanzamt ebenfalls der Verlustabzug der Betriebsstätte aus Vorjahren verwehrt. Die Bw. erhob gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 direkt beim unabhängigen Finanzsenat Berufung und beantragte unter nochmaligen Verweis auf das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 25 DBA-Niederlande und den Umstand, dass es in den Niederlanden aufgrund innerstaatlicher Vorschriften zwar zunächst zu einer Verlustverrechnung komme, jedoch eine Nachversteuerung der Verluste erfolge, sobald in der österreichischen Betriebsstätte Gewinne erzielt werden, den Abzug der Verluste der Betriebsstätte aus den Jahren 1998 bis 2000 und die Veranlagung wie folgt:

| (Beträge in Euro) | 2002 | 2003 | 2004 |
|----------------------------|--------------|--------------|------------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 224.637,56 | 501.537,00 | 42.276,51 |
| Verlustabzug | - 168.478,17 | - 376.152,75 | -31.707,38 |
| Einkommen | 56.159,39 | 125.384,25 | 10.569,13 |
| Körperschaftsteuer | 19.094,19 | 42.630,65 | 3.593,50 |

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates wurden die Körperschaftsteuerklärungen 2001 bis 2003 der Gesellschaft-C . (englischsprachige Fassung), der niederländische Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie eine Mitteilung des niederländischen Finanzamtes vom 9. November 2005 (übersetzte deutsche Fassung) betreffend die Verrechnung der Ergebnisse sämtlicher ausländischer Betriebsstätten für die Jahre 1997 bis 2001 vorgelegt.

Ergänzend reichte die Bw. mit Schreiben vom 9. Juni 2006 eine Darstellung der Verrechnung der Verluste und Gewinne der österreichischen Betriebsstätte in den Niederlanden im Zeitraum 1996 bis 1999 nach. Demnach wurden die Gewinne und Verluste der österreichischen Betriebsstätte bis 1999 wie folgt verrechnet (Beträge in Euro):

| | |
|----------------------|-------------|
| Gewinn 1996 | 208.155,00 |
| Gewinn 1997 | 110.365,00 |
| Summe per 31.12.1997 | 318.520,00 |
| Verlust 1998 | -337.817,00 |
| Summe per 31.12.1998 | -19.297,00 |
| Verlust 1999 | -345.781,00 |
| Summe per 31.12.1999 | -365.078,00 |

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.) Bescheidadressat:

Die Bw. . ist als Bescheidadressat anzuführen, da diese mit ihrer inländischen Betriebsstätte in Österreich beschränkt steuerpflichtig ist.

Da die Bw. und das Finanzamt trotz divergierender Bezeichnungen dieselbe Steuernummer anführen, kann nach Ansicht des UFS davon ausgegangen werden, dass beide Parteien von derselben Abgabepflichtigen sprechen und damit zutreffenderweise die Bw.. meinen.

2.) Verlustabzug:

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

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

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

Ein Verlustabzug ist demnach nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Die Regelung bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zuläßt. Ob der Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen seine ihm primär treffende Aufgabe der Berücksichtigung von Auslandsverlusten wahrnimmt oder nicht, ist für die Abzugsfähigkeit der in inländischen Betriebstätten angefallenen Verluste unerheblich. Entscheidend ist einzig und allein, ob der beschränkt Steuerpflichtige über ausreichende Einkünfte verfügt, in denen die österreichischen Verluste Deckung finden.

Die Bw. ist in Österreich mit den Einkünften der inländischen Betriebsstätte beschränkt und in den Niederlanden – als Teil einer Gruppe unter Leitung der Gesellschaft-C . - unbeschränkt steuerpflichtig, sodass die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-Niederlande, BGBl 1971/191; idF: DBA-Niederlande) 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.

(2) Unbeschadet der Anwendung der Bestimmungen bezüglich des Verlustausgleiches in ihren innerstaatlichen Vorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu. Dieser Abzug entspricht dem Teil des Steuerbetrages, der sich zu diesem Steuerbetrag verhält, wie sich der Betrag der in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkommensteile oder Vermögensteile, die nach den Artikeln 6, 7, 10 Absatz 7, 11 Absatz 3, 13 Absatz 4, 14 Absätze 1 und 2, 15, 16 Absatz 1, 17 Absatz 1, 18, 20 und 23 Absätze 1 und 2 dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, zu dem Einkommens- oder Vermögensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält. Weiterhin lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu für die Einkünfte, die nach den Artikeln 10 Absatz 2, 12 Absatz 1, 13 Absatz 2 und 14 Absatz 5 in Österreich besteuert werden dürfen und in die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogen sind. Der Betrag dieses Abzuges ist der niedrigere der folgenden Beträge:

- a) der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht;
- b) der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält.

(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.

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

Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass Art 24 Abs. 2 DBA-Niederlande und die von der Bw. dargestellte Regelung des niederländischen Steuerrechtes bezüglich der Berücksichtigung österreichischer Betriebstättenverluste und - gewinne nicht, wie die Bw. ausführt, der Befreiungsmethode, sondern der Anrechnungsmethode folgen (vgl. Doralt-Ruppe, Steuerrecht II, 4. Auflage 2001, Seite 323 und VwGH 2005/14/0036 vom 16.2.2006). Die Darstellung der Bw. ist jedoch insoferne zutreffend, als die Berücksichtigung ausländischer Betriebstättenverluste mittels Anrechnungsmethode im Ergebnis der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt gleich kommt.

Die Bw. beantragt im gegenständlichen Berufungsverfahren bei Berechnung der Bemessungsgrundlagen zur Festsetzung der Körperschaftsteuer der Jahre 2001 bis 2004 die Anerkennung des Abzuges der aus den Jahren 1998 bis 2000 bestehenden Betriebstättenverluste.

Im Hinblick auf das oben dargestellte in Artikel 25 Abs. 3 DBA-Niederlande enthaltene Diskriminierungsverbot, welches dem Artikel 24 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist und die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt, sowie unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217 ("Auslandsverlusterkenntnis") ist dem Begehr der Bw. insofern Rechnung zu tragen, als gewährleistet ist, dass eine doppelte Verlustverwertung unterbleibt bzw. unterblieben ist (vgl. VwGH vom 16.2.2006, 2005/14/0036).

Die österreichische Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens darf demnach 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.

Doppelbesteuerungsabkommen haben zwar nur den Rang einfacher Bundesgesetze, gehen aber als „lex specialis“ den entgegenstehenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts vor (vgl. Doralt-Ruppe, Steuerrecht II, 4. Auflage 2001, Seite 326; VwGH 28.6.1963, 2312/61).

Aufgrund des Diskriminierungsverbotes des DBA-Niederlande ist daher die oa.

Verlustabzugsbeschränkung iSd § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht anwendbar. Der inländischen Betriebsstätte ist ohne Rücksicht darauf, ob der im Ansässigkeitsstaat gelegene Betriebsteil ausreichende positive Einkünfte für den Ausgleich mit den Verlusten aus Österreich hat, in gleicher Weise die Verlustvortragsmöglichkeit einzuräumen wie einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen.

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, S. 56). Dies wäre dann der Fall, wenn die österreichischen Verluste sowohl in Österreich als auch im Ansässigkeitsstaat steuerlich berücksichtigt 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 tatsächlich zu einer Verwertung des Verlustes im Ansässigkeitsstaat gekommen ist bzw. inwieweit dazu die Möglichkeit im Ansässigkeitsstaat besteht.

Aus der Gesamtsicht der von der Bw. vorgelegten Unterlagen zur Besteuerung der Gesellschaft-C . in den Niederlanden ergibt sich:

Die Gewinne und Verluste der Betriebsstätte sind im zu besteuern Welteinkommen erfasst. Das Welteinkommen der Gesellschaft-C . betrug:

| Jahr | Niederländische Gulden | Euro |
|------|------------------------|-----------------|
| 1998 | + 7.346.755,00 | + 3.333.812,00 |
| 1999 | + 8.846.302,00 | + 4.014.276,80 |
| 2000 | + 28.524.180,00 | + 12.943.708,00 |
| 2001 | | - 944.057,00 |
| 2002 | | + 11.173.462,00 |
| 2003 | | + 3.586.738,00 |

Die Gewinne und Verluste der österreichischen Betriebsstätte wurden laut niederländischen Körperschaftsteuererklärungen mit den Werten laut Handelsbilanz zuzüglich der darauf entfallenden niederländischen Körperschaftsteuer erfasst und für Zwecke der Ermittlung des

Anrechnungsbetrages an niederländischer Körperschaftsteuer wie folgt verrechnet (Beträge in Euro):

| Jahr | Jahresverlust/-gewinn | für Folgejahre mit Gewinnen zu verrechende Verluste |
|------|-----------------------|---|
| 1999 | -365.078,00° | |
| 2000 | -191.000,00 | - 556.119,00 |
| 2001 | +86.000,00 | - 470.119,00 |
| 2002 | +103.424,00 | -366.653,00 |
| 2003 | +508.801,00 | |

(°Zur Ermittlung dieses Betrages wird auf den oa. ergänzenden Schriftsatz der Bw. vom 9. Juni 2006 verwiesen.)

Nach Verrechnung des Verlustrestes aus Vorjahren in Höhe von € 366.653,00 verbleibt demnach für 2003 ein österreichischer Betriebsstättengewinn in Höhe von € 142.148,00, für welchen die niederländische Steuer zu erstatten ist.

Aus dem Umstand, dass das steuerliche Welteinkommen der Jahre 1998 bis 2000 unter Einbeziehung der Betriebsstättenverluste positiv war, ist zwar, wie die Bw. außer Streit stellte, ersichtlich, dass die Betriebsstättenverluste der Jahre 1998 bis 2000 in den Niederlanden bereits in den Jahren 1998 bis 2000 durch Verlustausgleich verwertet werden konnten.

Jedoch minderten sie, wie oben dargestellt, in den Jahren 2001 bis 2002 zur Gänze und im Jahr 2003 teilweise die Betriebsstättengewinne als Basis für die vorzunehmende Steueranrechnung, was, wie die Bw. zutreffend ausführte, im Ergebnis einer vollständigen Nachversteuerung der Betriebsstättenverluste gleichkommt.

Dass eine Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste im Ergebnis in den Niederlanden nicht möglich war, wurde auch von der niederländischen Finanzverwaltung durch Gegenzeichnung der entsprechenden schriftlichen Darstellung der Bw. vom 26. November 2003 bestätigt.

Da somit die Gewährung der Verlustvorträge bei der Veranlagung zur österreichischen Körperschaftsteuer keine doppelte Verlustverwertung bewirkt, ist die Berücksichtigung der beantragten Verlustvorträge bei der Veranlagung der inländischen Betriebstätte der Bw. zur Körperschaftsteuer betreffend die Jahre 2001 bis 2004 zulässig.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 waren somit abzuändern. Die Bw. war wie folgt zu veranlagen (Beträge in Euro):

| | 2001 |
|------------------------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 79.507,71 |
| Verrechenbare Verluste aus | - 44.015,76 |

| Vorjahren | | | |
|------------------------------|------------|------------|-----------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 35.491,96 | | |
| Verlustabzug (75 %) | 26.618,97 | | |
| Einkommen | 8.872,99 | | |
| Körperschaftsteuer | 3.016,82 | | |
| (Beträge in Euro) | 2002 | 2003 | 2004 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 224.637,56 | 501.537,00 | 42.276,51 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 224.637,56 | 501.537,00 | 42.276,51 |
| Verlustabzug (75 %) | - | - | - |
| Einkommen | 168.478,17 | 376.152,75 | 31.707,38 |
| Körperschaftsteuer | 56.159,39 | 125.384,25 | 10.569,13 |
| | 19.094,19 | 42.630,65 | 3.593,50 |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2006