

GZ. RV/0780-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Klosterneuburger Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2001 und 2002 entschieden:

- Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.
- Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit Sitz in Jersey, Großbritannien. Sie hält in Österreich 100 % der Anteile an der X GmbH und ist als atypisch stille Gesellschafterin an dieser beteiligt (Atypisch stille Gesellschaft Y).

Die Bw. erzielte aus der Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft Y bis einschließlich 1997 Verluste. In den berufungsgegenständlichen Jahren 1998, 1999, 2001 und 2002 ergaben sich für die Bw. positive Einkünfte aus dieser Beteiligung an der atypisch stillen

Gesellschaft Y . Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer jeweils auf den Grundlagen der gegenüber der atypisch stillen Gesellschaft Y gemäß § 188 Abs. 1 BAO durchgeführten einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Einkünfte der Gesellschafter fest.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2001 erhab die Bw. mit Schreiben vom 13. August 2003 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 mit Schreiben vom 16. Februar 2004 Berufung und führte aus, dass die bis einschließlich 1997 in Österreich erzielten Verluste weder im Verlustentstehungsjahr noch in einem der folgenden Jahre verrechnet worden seien. Diese Verluste seien daher bei der Veranlagung der Folgejahre in Österreich entsprechend zu berücksichtigen.

Das Finanzamt forderte daraufhin die Bw. gemäß der Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf, den Nachweis ("Bestätigung der britischen Steuerbehörde, sowie die britischen Erklärungen und Bescheide") zu erbringen, dass die in Österreich erwirtschafteten Verluste die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte der Bw. im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre überstiegen hätten.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 teilte die Bw. mit, dass sie in Jersey nicht "steuerbar" sei, weshalb keine Steuererklärungen vorgelegt werden könnten. Die Bw. habe keinerlei Einkünfte erzielt, da ihre einzige Tätigkeit die Haltung der Beteiligung an der Y Gesellschaft gewesen sei. Die Verluste seien daher voll vortragsfähig.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 forderte das Finanzamt die Bw. auf, die das Welteinkommen der Bw. enthaltenden Jahresabschlüsse für die Jahre 1989 bis dato nachzureichen. Die Bw. habe gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nur dann Anspruch auf Verlustvortrag, wenn die Verluste die übrigen Einkünfte der Bw. im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre überstiegen hätten. Dies sei durch die im bisherigen Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen worden, da daraus die Höhe der nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte nicht hervorgehe. Es sei zwar vorgebracht worden, dass neben dem Halten der Beteiligung keine Tätigkeit ausgeübt worden sei und es auch keine weiteren Einkünfte gegeben habe, jedoch sei dies durch keinerlei Unterlagen bestätigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. März 2004 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und führte aus, dass dem Ersuchen vom 14. Jänner 2004, einen Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzung gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beizubringen, nicht nachgekommen und entsprechende Unterlagen bezüglich der Tätigkeit sowie Jahresabschlüsse nicht vorgelegt worden seien.

Mit Schreiben vom 9. April 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wies die Bw. darauf hin, dass sie eine britische Kapitalgesellschaft sei und in Österreich keine Tätigkeit ausübe. Es gebe auch keine Betriebstätte in Österreich. Da die Bw. nur die Beteiligung an der X GmbH mit Sitz in Österreich halte, sei sie in Jersey von der Einkommensteuer befreit und müsse weder Steuererklärungen noch Bilanzen einreichen. Jährlich würde die Bw. nur die "Application form for exempt company status" einreichen, welche bereits dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Auch eine Bestätigung des Verwaltungsrates sei vorgelegt worden. Da seit dem "Entstehungsjahr" nur Verluste angefallen und diese bisher nicht verwertet worden seien, könnten die Verlustvorträge nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 verrechnet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Als Körperschaften gelten gemäß lit. a dieser Bestimmung Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988.

Da die Bw. an der in Österreich operativ tätigen X GmbH als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt ist, wird aus dem Blickwinkel des österreichischen innerstaatlichen Steuerrechts zwischen der X GmbH einerseits und der Bw. andererseits eine Mitunternehmerschaft (Y) begründet. Die Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft Y sind gemäß § 188 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, einheitlich und gesondert festzustellen und jedem Gesellschafter entsprechend als dessen Einkünfte zuzurechnen. Da die inländische Betriebstätte der Mitunternehmerschaft Y zugleich auch die Betriebstätte der Gesellschafter darstellt, ist damit die Besteuerungsvoraussetzung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für die Erfassung der der Bw. zufließenden Einkünfte erfüllt. Demnach kommt der Bw. der Status einer beschränkt Steuerpflichtigen zu.

Da die Bw. ihren Sitz auf der außerhalb des territorialen Anwendungsbereiches des DBA Großbritannien (Abkommen vom 30. April 1969 zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl. Nr. 390/1970, DBA – Großbritannien, in der Fassung des Protokolls vom 17. November 1977, BGBl. Nr. 585/1978 und des Protokolls vom 18. Mai 1993, BGBl. Nr. 835/1994) liegenden Kanalinsel Jersey hat, ist das DBA Großbritannien im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

In § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996, ist betreffend die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger angeordnet, dass Sonderausgaben abzugsfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug steht nur für Verluste zu, *"die in inländischen Betriebstätten 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."*

Der Verlustabzug beschränkt Steuerpflichtiger wird somit zweifach eingeschränkt:

- Der Verlust muss der inländischen Betriebstätte zuordenbar sein
- Der Verlust muss die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen. Der Inlandsverlust ist somit vorrangig mit Gewinnen des Stammhauses im Ausland auszugleichen.

Ein Ausgleich mit ausländischen Einkünften ist nicht nur bei Entstehen eines Verlustes vorrangig vorzunehmen, es ist außerdem auch ein vorhandener Verlustvortrag vorrangig mit ausländischen Einkünften auszugleichen. Die Rechtfertigung für diesen vorrangigen Verlustausgleich mit Einkünften des ausländischen Stammhauses wird darin gesehen, dass die Verlustverwertung als Maßnahme der Einkommensermittlung vorrangig jenem Staat überlassen bleiben soll, der das Gesamteinkommen besteuert. Darüber hinaus soll die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung vermieden werden (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 102 Tz. 25-27, WUV-Universitätsverlag).

Die von der Bw. aus der Beteiligung an der österreichischen Y Gesellschaft bis einschließlich 1997 erlittenen Verlustanteile sind in einer inländischen Betriebsstätte entstanden, die der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 dient. Nach dem Wortlaut des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 hat die Bw. für diese erlittenen Verlustanteile nur dann Anspruch auf Verlustabzug, wenn der Verlust ihre übrigen Einkünfte im jeweiligen Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Die

Vortragsfähigkeit auf Gewinnanteile späterer Jahre ist daher ausgeschlossen, wenn das übrige Einkommen der Bw. für die Verlustverwertung ausreicht.

Der Verfassungsgerichtshof hatte mit Erkenntnis vom 16. Juni 1995, G 191, 192/94, den letzten Satz des Abgabenänderungsgesetzes 1989, BGBl. Nr. 660, mit der Begründung als verfassungswidrig aufgehoben, dass die angeordnete Rückwirkung für das Jahr 1989 gleichheitswidrig sei. Die Einschränkung des Verlustvortrages für Steuerausländer wurde ausdrücklich als verfassungskonform bezeichnet. Mit der genannten Novelle BGBl. Nr. 201/1996 wurde die Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 ohne Rückwirkung (ab dem Kalenderjahr 1990) beschlossen.

Da die Bw. vom Verlustabzug gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Gebrauch machen will, muss sie ihre gesamten Einkünfte dem Finanzamt offen legen. Die Bw. hat trotz Aufforderung des Finanzamtes ihre übrigen Einkünfte nicht offen gelegt. Dem Einwand der Bw., dass sie in Jersey mit ihren Gewinnen aus Auslandsgeschäften nicht besteuert würde und daher folglich ein Verlustausgleich dort ohne steuerliche Wirkung bliebe, ist entgegenzuhalten, dass eine derartige allfällige Nichtbesteuerung nach dem Wortlaut des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keine inländische Vortragsfähigkeit aufleben lässt. Entscheidend für den Verlustabzug in Österreich ist ausschließlich, dass der Verlust die übrigen Einkünfte der Bw. im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Nach der Rechtsprechung verpflichtet selbst die vollkommene Außerachtlassung einer in Österreich gelegenen Einkunftsquelle durch den Ansässigkeitsstaat Österreich nicht dazu, den Verlustabzug in diesen Fällen trotz ausgleichsfähiger anderweitiger Einkünfte zuzulassen. Die aus der Nichtbeachtung der österreichischen Einkunftsquelle im Ansässigkeitsstaat folgende Unverwertbarkeit von Verlusten liegt zwar außerhalb der Zielrichtung dieser Vorschrift und ist nur eine zufällige, durch eine unterschiedliche Sachlage entstehende Wirkung, sie ist aber nur die Kehrseite des gegenwärtig international praktizierten Systems der zwischenstaatlichen Abgrenzung von Besteuerungsrechten und insofern nicht ohne jeden sachlichen Grund (VfGH 16.6.1995, G 191/94, G 192/94).

Das Vorbringen der Bw., dass neben der Beteiligung an der Y Gesellschaft keine weiteren Einkünfte erzielt worden seien, kann nicht als glaubhaft angesehen werden, zumal es sich bei der Bw. um eine Domizilgesellschaft in der Steueroase Jersey (vgl. Alfred Abel, Die feine englische Art: Channel Islands, SWK 1978, D 10) handelt. Auch besteht nach Lehre und Rechtsprechung bei Auslandssachverhalten wegen der Einschränkung der Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht wird als äußerst weit reichend angesehen und es besteht neben einer erhöhten Offenlegungspflicht auch eine

Beweismittelbeschaffungs- und eine Beweisvorsorgepflicht. Daraus ergibt sich für die in einer bekannten Steueroase ansässigen Bw. die Verpflichtung dafür zu sorgen, dass sie in der Lage ist, die von den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall geforderten Nachweise zu erbringen. Durch die bloße Vorlage der Bestätigung des Verwaltungsrates der Bw., dass keine weiteren Einkünfte erzielt worden seien, ist die Bw. dieser Verpflichtung nicht nachgekommen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Bw. keine Nachweise dafür erbracht hat, dass die in Österreich in den Jahren 1989 bis 1997 aus der Beteiligung an der Y Gesellschaft erlittenen Verlustanteile ihre übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre überstiegen haben. Das Finanzamt hat daher zu Recht den in den Jahren 1998, 1999, 2001 und 2002 geltend gemachten Verlustabzug nicht anerkannt.

Die Berufungen waren daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, 19. April 2005