



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 11. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Jänner 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. ist in Österreich beschränkt steuerpflichtig, sie besteht als Niederlassung einer niederländischen Firma in Österreich.

In der Körperschaftsteuererklärung 2000 erklärte sie positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb und beantragte offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991 iHv. 758.009,00 S als Sonderausgaben.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ersuchte im Vorhalteverfahren um eine Erklärung, dass der (im Jahr 1999) entstandene Verlust nicht im Ansässigkeitsstaat (Niederlande) verwertet wurde. Gleichzeitig wurde ersucht, den Steuerbescheid 1999 der niederländischen Firma in Kopie vorzulegen.

Die Vorlage des Steuerbescheids in Kopie erfolgte nicht. In der Vorhaltsbeantwortung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aus der niederländischen Körperschaftsteuererklärung der niederländischen Firma hervorgehe, dass die nunmehrige Bw. 1999 ein negatives Ergebnis erzielt habe. Angemerkt wurde, dass dieser Verlust nach niederländischen steuerlichen Maßstäben errechnet wurde und daher von dem für österreichische Steuerzwecke verarbeiteten Ergebnis der nunmehrigen Bw. abweichen könne. Im Prinzip werde die

niederländische Firma mit ihrem gesamten Weltgewinn in die Besteuerung mit niederländischer Körperschaftsteuer einbezogen (also inklusive der mit ausländischen Betriebsstätten erzielten Ergebnissen). Das bedeute, dass zur Berechnung des steuerbaren Gewinns der niederländischen Firma für die niederländische Körperschaftsteuer 1999 der genannte Verlust 1999 der nunmehrigen Bw. in Abzug auf das eventuelle sonstige (positive) steuerbare Ergebnis der niederländischen Firma gebracht wurde. Wenn jedoch in späteren Jahren von der nunmehrigen Bw. Gewinne erzielt würden, so seien diese Gewinne im Prinzip integraler Bestandteil des steuerbaren Ergebnisses der niederländischen Firma. Das Besteuerungsrecht über die Ergebnisse der nunmehrigen Bw. stünde jedoch auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Niederlande Österreich zu. Der niederländische Fiskus werde deshalb zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur den Abzug hinsichtlich der Gewinne der nunmehrigen Bw. gewähren, so weit die zu berücksichtigenden Gewinne die in der Vergangenheit in Abzug gebrachten Verluste der nunmehrigen Bw. übertreffen. So fände ein Nachholen von in der Vergangenheit in Abzug gebrachten Verlusten statt. Das führe dazu, dass der Verlust, der 1999 zu Lasten des steuerbaren Einkommens der niederländischen Firma in den Niederlanden gebracht wurde, im Prinzip nicht als definitiv zu Lasten des steuerbaren Gewinns der niederländischen Firma, der in den Niederlanden besteuert wurde, gebracht angesehen werden könne.

Die Abgabenbehörde I. Instanz veranlagte in der Folge nicht antragsgemäß, indem sie den beantragten Verlustabzug nicht gewährte, da er bereits bei der niederländischen Muttergesellschaft verwendet worden war.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nicht berücksichtigt wurde, dass nach niederländischem Recht für den Fall österreichischer Gewinne in einem späteren Jahr eine Nachversteuerung in den Niederlanden vorgenommen werde. Der im Erlass des BMF vom 8.11.1990, AÖF 1990-291 geforderte Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ausland unterblieben sei, könne nur auf eine endgültige Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste bezogen werden. Gem. Art. 25 Abs. 3 des DBA-Niederlande dürfe die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines der beiden Staaten in dem anderen Staat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Österreichische Betriebsstätten niederländischer Unternehmen erhielten somit grundsätzlich das Recht auf Verlustvortrag. Fordere das ausländische Steuerrecht, dass die vorläufig berücksichtigten österreichischen Verluste nachzuversteuern seien, stehe der Verlustvortrag der österreichischen Betriebsstätte der niederländischen Muttergesellschaft gemäß DBA-Diskriminierungsverbot zu.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ausland unterblieben sei, nur auf eine endgültige Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste bezogen werden könne. Fordere das ausländische Steuerrecht, dass die vorläufig berücksichtigten österreichischen Verluste später nachzuversteuern seien, müsse "der Verlustvortrag gemäß DBA-Diskriminierungsverbot zustehen".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. Art. 25 Abs. 3 DBA-Niederlande darf die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines der beiden Staaten in dem anderen Staat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.

Entscheidungswesentlich ist nun zu untersuchen, ob die Nichtgewährung des gegenständlichen Verlustabzugs durch die Abgabenbehörde I. Instanz eine Verletzung des im o.a. DBA normierten Gleichbehandlungsgrundsatzes bedeutet.

Eine Ungleichbehandlung – und damit eine Verletzung des o.a. Gleichbehandlungsgrundsatzes – wäre dann gegeben, wenn Unternehmen in Österreich, die die gleiche Tätigkeit wie die Bw. ausüben, der Verlustabzug – bei gleichen Begleitumständen – zuerkannt würde, während Unternehmen, die eine Betriebsstätte eines niederländischen Unternehmens in Österreich sind, dieser Verlustabzug – bei gleichen Begleitumständen – nicht zuerkannt würde.

Dazu ist nun grundsätzlich zu klären, wie der Verlustabzug im österreichischen Steuerrecht geregelt ist:

Gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Aus der einschlägigen Literatur (Doralt, EStG, Kommentar I, § 18 Tz. 297 ff) ergibt sich, dass die Höhe des abzugsfähigen Verlustes sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres ergibt. Mit der Veranlagung wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgesetzt (VwGH 20.11.1996, 94/13/0011 u.a.).

Auch in Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 18 Tz. 106 wird ausgeführt, dass die Ermittlung des vortragsfähigen Verlustes grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung für das Verlustjahr (§ 198 BAO), gegebenenfalls in den entsprechenden Feststellungsbescheiden gem. §§ 187 und 188 BAO getroffen wird. - § 198 BAO regelt grundsätzlich die Festsetzung der Abgaben durch Abgabenbescheide. Gem. § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und Grundlage der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) zu enthalten.

Wie sich aus dem berufsgegenständlichen Vorbringen und der Vorhaltsbeantwortung ergibt, ist lt. der niederländischen Besteuerung davon auszugehen, dass der berufsgegenständlichen Verlust anlässlich der niederländischen Veranlagung 1999 konsumiert wurde: nicht nur, dass dieser Betrag ja schon bei der niederländischen Besteuerung 1999 als Verlust abgezogen wurde, ergibt sich aus den Vorbringen auch noch, dass in Folgejahren in Österreich durch die Bw. etwa erzielte Gewinne nur insoweit vom niederländischen Fiskus berücksichtigt würden, als diese Gewinne die bereits in Abzug gebrachten Verluste der Bw. übertreffen. Wenn nun im berufsgegenständlichen Fall ein Verlustabzug von der österreichischen Abgabenbehörde I. Instanz nicht anerkannt wurde, so ist nicht ersichtlich, wie dadurch eine Ungleichbehandlung der Bw. im Hinblick auf Art. 25 Abs. 3 DBA-Niederlande vorliegen könne: es ist - wie o.a. - davon auszugehen, dass der - in den Niederlanden bereits abgezogene Verlust - in der niederländischen Abgabenfestsetzung 1999 veranlagt wurde; d.h. der berufsgegenständliche Verlust ist als in den Niederlanden anlässlich der Veranlagung 1999 "abgezogen" zu betrachten. - Anders kann die Aussage in der Vorhaltsbeantwortung nicht verstanden werden, wonach zur Berechnung des steuerbaren Gewinns der niederländischen Firma für die niederländische Körperschaftsteuer der berufsgegenständliche Verlust der Bw. in Abzug (auf das eventuelle sonstige positive steuerbare Ergebnis der niederländischen Firma) gebracht wurde.

Dass dieser Verlust durch Abzug bereits steuerlich in den Niederlanden konsumiert wurde, kann auch nicht dadurch geändert werden, dass Gewinne der Bw., "im Prinzip integraler Bestandteil des steuerbaren Ergebnisses" der niederländischen Firma sind (wenn auch auf Grund des DBA das Steuererhebungsrecht hinsichtlich der Ergebnisse der Bw. Österreich zusteht): gerade das bedeutet, dass auch hier keine Ungleichbehandlung gegeben ist, die Besteuerung der Bw. erfolgt in Österreich, der Abzug ihres Verlustes kann - da er ja schon anlässlich der Veranlagung der niederländischen Firma bei der niederländischen Veranlagung "verwertet" wurde, kein "zweites Mal" anlässlich der Veranlagung der Bw. in Österreich "verwertet" werden.

Dass die niederländische Besteuerung vorsieht, dass der Verlustabzug (des durch die Bw. in Österreich "erwirtschafteten" Verlustes) in der niederländischen Besteuerung bewirkt, dass in

späteren Jahren durch die Bw. möglicherweise erwirtschaftete Gewinne nur "in der Höhe berücksichtigt werden, in der sie den abgezogenen Verlust der Bw. übertreffen", ändert nichts an dem Umstand, dass der berufsgegenständliche Verlust anlässlich der Besteuerung 1999 in den Niederlanden verwertet wurde

Es ist zusammenfassend festzuhalten, dass durch den nicht erfolgten Verlustabzug durch die berufsgegenständliche Veranlagung nicht nur das Gleichbehandlungsgebot gem. § 25 Abs. 3 DBA-Niederlande nicht verletzt wurde, sondern vielmehr eine zweifache Begünstigung durch zweifachen Verlustabzug vermieden wurde: wie o.a., wurde in der Vorhaltsbeantwortung eindeutig ausgeführt, dass der berufsgegenständliche Verlust in Abzug auf das steuerbare Ergebnis der niederländischen Firma gebracht wurde: ein nochmaliger Abzug im berufsgegenständlichen Verfahren würde eindeutig einen zweifachen Verlustabzug bedeuten, was nicht als Diskriminierung, sondern vielmehr als ungerechtfertigte Begünstigung zu qualifizieren wäre.

Die Ausführungen zur "Besteuerung in späteren Jahren" der niederländischen Firma in den Niederlanden ändern nichts an dem Umstand des Verlustabzugs anlässlich der Besteuerung 1999 der niederländischen Firma durch die niederländischen Abgabenbehörden und die (bereits erfolgte) Konsumation des berufsgegenständlichen Verlustes anlässlich der Besteuerung 1999 durch die niederländische Firma in den Niederlanden.

Es ist auf § 18 Abs. 6, 2. Unterstrich, EStG 1988 hinzuweisen, wonach ein Verlustabzug nur zusteht, soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden: eine Diskriminierung der Bw. durch den in Berufung gezogenen Bescheid ist nicht bewirkt, zumal Unternehmen in Österreich, die die gleiche Tätigkeit wie die Bw. ausüben, der Verlustabzug – bei gleichen Begleitumständen wie im berufsgegenständlichen Fall – von Gesetzes wegen nicht zuerkannt werden könnte (arg. § 18 Abs. 6, 2. Unterstrich EStG 1988: "soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Jahre berücksichtigt wurden").

Hinsichtlich der Berufungsausführungen zum Erlass des BMF vom 8.11.1990 wird grundsätzlich auf Art. 18 Abs. 1 und 2 B-VG hingewiesen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf und jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen kann. – Erlasse haben in der Folge keinen Normcharakter und ist es somit obsolet, inhaltlich auf den bezogenen Erlass einzugehen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Februar 2005