



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 4

GZ. RV/1266-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A&P, vom 26. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 19. August 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 beträgt: 8.515,36 Euro.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um ein in den Niederlanden ansässiges Unternehmen. Sie betreibt im berufungsgegenständlichen Zeitraum aufgrund eines Gesellschaftsvertrages über eine atypisch stille Gesellschaft vom 2.5.1979 das Handelsgewerbeunternehmen der A.H.GmbH als atypisch stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) mit Sitz in Wien. Einzige stille Gesellschafterin der atypisch stillen Gesellschaft ist die Bw., welche gleichzeitig auch die einzige Gesellschafterin der A.H.GmbH ist. Die Anteile der Bw. werden zu 100% durch die L.BV gehalten.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden der Bw. im Zuge des gem. § 188 BAO durchgeführten Feststellungsverfahrens die aus dieser Beteiligung entstandenen Verluste zugeteilt. Die negativen Einkünfte aus Gewerbetrieb betragen für das Jahr 2000 Euro 408.711,15 und für das Jahr 2001 Euro 81.479,84. Das positive Ergebnis des Jahres 2002 beträgt Euro 100.366,76.

Im Zuge der **Veranlagung** der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wurde durch das zuständige Finanzamt das positive Einkommen des Jahres 2002 iHv Euro 100.366,76 unter Anrechnung eines verrechenbaren Verlustes von Euro 186,04 mit 34% der Körperschaftsteuer unterzogen. Die Verluste der Jahre 2000 und 2001 blieben dabei unberücksichtigt. Der dementsprechende Bescheid wurde mit Datum 19. August 2003 erlassen. Die Körperschaftsteuer wurde mit Euro 34.061,44 festgesetzt.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid, nach erteilten Fristverlängerungen, mit Schreiben vom 18. Mai 2004 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** und beantragte die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit Null.

In der Begründung verwies die Bw. auf die im Vorfeld mit dem Finanzamt geführte, umfangreiche Korrespondenz zum Sachverhalt. Die Bw. brachte vor, dass damit nachgewiesen werde, dass es zu keiner Verrechnung der Verlustvorträge mit positiven Einkünften der Muttergesellschaft in Holland gekommen sei.

U. a. handelt es sich bei den genannten Unterlagen um eine Bestätigung vom 3. Oktober 2003 der niederländischen steuerlichen Vertretung der Bw. worin, neben der Darstellung über die gesellschaftsrechtlichen Verbindungen der Bw. und der L.BV sowie deren gemeinsamer Veranlagung zur Körperschaftsteuer in den Niederlanden aufgrund konsolidierter Bilanzen der niederländischen Unternehmensgruppe, erklärt wird, dass eine Verlustverrechnung aus der österreichischen Mitunternehmerschaft in den Niederlanden nicht durchgeführt worden sei. Mit Schreiben vom Jänner 2004 gab die Bw. an, dass die diesbezügliche Bestätigung der niederländischen Steuerbehörde noch fehle und diese erst nach Prüfung des niederländischen Gesamtkonzerns durch die niederländische Finanzverwaltung beigebracht werden könne. Die Bw. legte weiters im März 2004 den niederländischen Firmenbuchauszug der Bw. sowie den Steuerbescheid des Jahres 2002 der L.BV samt Kopie des zugehörigen Jahresabschlusses vor.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2. Juni 2004, zugestellt am 4. Juni 2004, wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Das Finanzamt begründete seine Entscheidung u. a. damit, dass den bisher vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen sei, dass in den Niederlanden die österreichischen, negativen Betriebsstätteneinkünfte der Jahre 2000 und 2001 aus der jeweiligen Besteuerungsgrundlage herausgenommen worden seien. Nach den internationalen niederländischen Vorschriften sei es möglich die in Rede stehenden Verluste in den Niederlanden zu verwerten. Eine (nochmalige) Verlustverwertung in Österreich (im Jahr 2002) sei daher unzulässig gewesen, da aufgrund der Verlustberücksichtigungen in den Vorjahren in den Niederlanden ein Verlustabzug in Österreich gar nicht zur Verfügung habe stehen können. Überdies würde dies zu einer Verlustdoppelverwertung führen.

Nach Ansicht der Behörde seien die (negativen) Betriebsstättenergebnisse 2000 und 2001 nicht aus der jeweiligen niederländischen Besteuerungsgrundlage herausgenommen worden

und daher bereits in voller Höhe in den Niederlanden verwertet worden. Ein Verlustvortrag stehe für das Jahr 2002 aus diesem Grund nicht zur Verfügung.

Hinsichtlich des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes gem. Art 25 DBA-NL wurde bemerkt, dass damit die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt werde. Genau dies sei auch eingehalten worden: Der Bw. stünde ein Verlustabzug insofern zu, als die Verluste nicht bereits berücksichtigt worden seien. Demnach wäre der inländische Betriebsstättenverlust lediglich insoweit einzuräumen gewesen, als der Nachweis erbracht worden wäre, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstatt (=Niederlande) nicht möglich ist.

Am 1. Juli 2004 stellte die Bw. den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz**.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2004 legte die Bw. eine Bestätigung der niederländischen Finanzverwaltung darüber vor, dass es in den Niederlanden zu keiner Berücksichtigung der aus der atypisch stillen Beteiligung in den Jahren 2000 und 2001 erlittenen Verluste der Bw. gekommen sei und in Hinkunft nicht kommen werde. Die bisherige Nichtberücksichtigung in Österreich führe nicht zu einem Fall der Doppelverlustverwertung sondern zu einem gänzlichen Ausklammern der entstandenen Verluste. Die Unterlagen der niederländischen Steuerbehörden seien deckungsgleich mit den schon beigebrachten Unterlagen des niederländischen steuerlichen Vertreters der Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG 1988 ist die Bw. mit den Einkünften aus der österreichischen Betriebstätte 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.

iSd § 2 Abs 2b EStG 1988 idF BGBI I 2000/142 können vortragsfähige Verluste nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte verrechnet werden (Vortragsgrenze).

Gem. § 102 Abs 2 Z 2 EStG 1988 steht der Verlustabzug nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebstätten 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 Betriebstätteneinkünften beschränkt steuerpflichtig, sodass die entsprechenden Bestimmungen des *Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der*

Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-Niederlande, BGBl 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.“

Die Bw. begehrte im Zuge der Veranlagung der Körperschaftsteuer des Jahres 2002 die Anerkennung des Verlustabzuges der aus den Jahren 2000 und 2001 bestehenden Verluste. Im Hinblick auf das in Artikel 25 Abs. 3 DBA-NL enthaltene Diskriminierungsverbot ist dem Begehrten der Bw. insofern Rechnung zu tragen, als dieser dem Artikel 24 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist und die Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt. Aufgrund dieser Bestimmung darf die österreichische Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden als ein österreichisches Unternehmen. Grundsätzlich sind österreichische Unternehmen 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. Dieses Recht muss somit auch dem ausländischen Unternehmen zustehen.

Eine Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung iSd § 102 Abs 2 Z 2 EStG 1988 kommt unter dem Aspekt des Diskriminierungsverbotes des Doppelbesteuerungsabkommens daher nicht in Betracht. Der inländischen Betriebsstätte der Bw. ist 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.

Wenn nun die Bw. im Hinblick auf das Betriebstättendiskriminierungsverbot den Verlustabzug unter den gleichen Bedingungen wie österreichische Unternehmen in Anspruch nehmen kann, so darf es jedoch zu keiner Doppelverlustverwertung kommen. Im Falle, dass die Bw. den österreichischen Verlust doppelt berücksichtigt erhält, d. h. eine Verwertung in den Niederlanden erfolgt ist oder noch erfolgen wird, ist der Verlustabzug in Österreich nicht zu gewähren. Das Diskriminierungsverbot des Doppelbesteuerungsabkommens für Steuerausländer darf nicht zu einer Diskriminierung von Steuerinländern führen. Dies wäre aber der Fall, wenn bei der Bw. die österreichischen Verluste zweimal steuerlich berücksichtigt würden.

Die Bw. legte der Behörde zum Nachweis, dass es in den Niederlanden bisher zu keiner Verlustverwertung gekommen ist und in Zukunft zu keiner Verwertung kommen wird, u. a. eine diesbezügliche Erklärung ihrer steuerlichen Vertretung in den Niederlanden vor und verwies darauf, dass weiters eine entsprechende Bestätigung der niederländischen Finanzbehörde beigebracht werden wird.

In der in der Folge ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidung blieb dieses Vorbringen der Bw. unberücksichtigt. Konkrete Feststellung, dass es zu einer tatsächlichen Verwertung der Verluste in den Niederlanden gekommen ist, wurden nicht getroffen. Die Behörde hat allein aufgrund der bestehenden rechtlichen Möglichkeit der Verlustverwertung in den Niederlanden geschlossen, dass die in Rede stehenden Verluste bereits in den Niederlanden in voller Höhe verwertet worden sind und den Verlustabzug in Österreich versagt.

Nach Einbringung des Vorlageantrages brachte die Bw. ergänzend die ihr nunmehr zugegangene Bestätigung der niederländischen Steuerbehörden (Belastingdienst Noord) vom 21. Juli 2004 bei. In diesem Schreiben wird bestätigt, dass die in Österreich erwirtschafteten Verluste der Bw. in den niederländischen Körperschaftsteuererklärungen der Konzernmutter der Jahre 2000 und 2001 zu keiner Reduzierung geführt haben und die Verluste auch in keinem anderen Jahr zu einer Reduzierung der niederländischen Körperschaftsteuer führen werden.

Unter dem Gesichtspunkt des in Art. 25 DBA-Niederlande festgeschriebenen Betriebstättendiskriminierungsverbotes und infolge der in freier Beweiswürdigung als erwiesen zu beurteilenden Tatsache, dass die in der österreichischen Betriebstätte entstandenen Verluste in den Niederlanden nicht verwertet worden sind und es somit zu keiner doppelten Verlustverwertung kommen kann, vertritt der unabhängige Finanzsenat die Ansicht, dass der beantragte Verlustabzug im Jahr 2002 zulässig ist.

Da die vortragsfähigen Verluste aus den Jahren 2000 und 2001 unter Berücksichtigung der Verlustvortragsgrenze gem. § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 nur in Höhe von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte von den Einkünften des Jahres 2002 abzuziehen sind, kann der beantragten Festsetzung der Körperschaftsteuer mit Null nicht Rechnung getragen werden.

Die Entscheidung über die Berufung war somit spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. August 2005