

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richterin RI. in der Beschwerdesache BF. Rnf. Gesellschaft, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Praterstr 62-64, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 16.12.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1 vom 13.11.2013 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gem. § 279 Abs. 1 BAO teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2009 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO vom 30.06.2014 abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 30.06.2014 verwiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Aktiengesellschaft, die über Liegenschaften in Berlin, Bundesrepublik Deutschland verfügt. Seit ihrer Gründung im Jahr 2005 sind Erwerb und Renovierung von Mietzinshäusern in Berlin, Bundesrepublik Deutschland bzw. ihre Vermietung und der Verkauf, Unternehmensgegenstand.

Mit Eintragung im Firmenbuch vom Datum wurde die Aktiengesellschaft in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt. Seit 2005 befindet sich die Beschwerdeführerin in einer Verlustsituation, wobei im beschwerdegegenständlichen Abgabenerhebungszeitraum 2009 durch die Veräußerung einer Liegenschaft ein Gewinn erzielt wurde. Streitgegenständlich ist das Ausmaß des Verlustabzuges gem. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 und dessen Anwendung auf den Nachversteuerungsbetrag gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988.

In der am 29.04.2011 beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung für 2009 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. EUR 467.692,06 erklärt und die Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung, ieS. die Mehr-Weniger-Rechnung und der Jahresabschluss zum 31.12.2009 vorgelegt. Dem Bescheid des Finanzamtes vom 03.05.2011 liegt eine

erklärungsgemäße Veranlagung zugrunde, wobei eine Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 3.500,- bei einem Einkommen iHv. EUR 0,- und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. EUR 467.692,06 festgesetzt wurde.

Mit Körperschaftsteuerbescheid für 2009 vom 13.11.2013, einer Berichtigung gem. § 293b BAO, wurde vom Finanzamt (nach einem Wechsel der Zuständigkeit) der Bescheid vom 03.05.2011 insofern berichtigt, als eine Nachversteuerung der Bemessungsgrundlage iHv. EUR 467.692,06 vorgenommen wurde. Die EUR 467.692,06 wurden in der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer unter *"Einkünfte aus Gewerbebetrieb"* (unter KZ 9303 in der Beilage K1a der Körperschaftssteuererklärung unter *"Nachversteuerung gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988"*) nachversteuert. Als Gesamtbetrag der Einkünfte ergab sich systemgemäß ebenfalls EUR 467.692,06. Darauf wurde der Verlustabzug gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 als Ausgabe iSd. § 18 Abs. 6 EStG 1988 unter Anwendung der Verlustvortragsgrenze gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 iHv. 75% angewandt. Die belangte Behörde setzte für das Jahr 2009 eine Körperschaftsteuer iHv. EUR 20.263,75 fest.

Zur Begründung der Bescheidberichtigung wurde ausgeführt, dass im Jahr 2009 positive ausländische (deutsche) Einkünfte vorgelegen wären, die in Kz 678 der Körperschaftsteuererklärung 2009 (K1) eingetragen worden seien. Gleichzeitig hätte der unter Kz 678 eingegebene Betrag jedoch auch unter Kz 9303 *"Nachversteuerung gemäß § 2 Abs 8 EStG 1988"* eingetragen werden sollen, da in den Vorjahren Verluste nach § 2 Abs 8 EStG 1988 in Österreich geltend gemacht worden seien. Diese seien in den österr. Verlustvortrag eingegangen und aufgrund der nun positiven ausländischen (deutschen) Einkünfte gem. § 2 Abs 8 EStG 1988 nachzuversteuern. Die offensichtliche Unrichtigkeit des Bescheides vom 03.05.2011 sei in der Nichteintragung des Betrages aus Kz 678 in der Kz 9303 zu sehen gewesen, da nur die Kz 9303 eine Nachversteuerung gem. § 2 Abs 8 EStG 1988 auslöse. Daher sei der Betrag iHv EUR 467.692,06 amtswegig in Kz 9303 zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 16.12.2013 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte aus, dass nicht die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Einkünfte iHv. EUR 467.692,06 nachzuversteuern seien, sondern die sich nach deutschem Recht ergebenden Einkünfte iHv. EUR 332.931,-. Weiters wurde vorgebracht, dass die Verlustverrechnungsgrenze gem. § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht auf nachzuversteuernde Verluste gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 anzuwenden sei, da der tatsächlich zu versteuernde Betrag im Ausmaß von 25% der nach 75% verbleibenden Verlustabzugsgrenze dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland widerspräche.

Dazu ist angeführt: *"Damit wird vorliegend (entgegen dem einzigen Zweck des § 2 Abs 8 Z 3 Satz 3 EStG der Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung) in Österreich ein Besteuerungssubstrat aus Einkünften geschaffen, für die Österreich laut DBA gar kein Besteuerungsrecht zukommt. Die Anwendung der Vortragsgrenze von 75 % widerspricht damit im vorliegenden Fall, in dem inländischen Einkünfte, gegen die der ausländische*

Verlust im Jahr seiner Entstehung hätte verrechnet werden können, nie vorgelegen sind, eindeutig Art 6 DBA, dem als lex specialis jedoch Anwendungsvorrang vor § 2 Abs 2b Z 2 EStG zukommt. Zudem soll die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung nach § 2 Abs 8 Z 3 Satz 3 EStG durch Rückgängigmachung des ursprünglich gewinnmindernd geltend gemachten Verlustes erreicht werden. Wenn aber (wie im konkreten Fall) durch die Anwendung der 75 %-Verlustverrechnungsgrenze künstlich eine Bemessungsgrundlage für die österreichische Besteuerung geschaffen wird, weil der Verlust ja in Österreich niemals verwertet wurde, geht dies klar über die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung hinaus. Im Falle der Bf wurden aufgrund der gegebenen Situation (bis einschließlich 2008 wurden nur Verluste erzielt) durch die Verlustübernahme keinerlei Einkünfte entsteuert und sind daher auch keine Einkünfte nachträglich zu besteuern, demzufolge steht der Bf im Falle der Verlustverwertung im Ausland zur Sicherstellung der Befreiungsmethode ein Verlustabzug von 100 % zu. Die Norm des § 2 Abs 8 Z 3 Satz 3 EStG kann jedenfalls auch keine Schlechterstellung gegenüber der Situation bedeuten, die bei einer Nichtberücksichtigung des Auslandsverlustes im Inland bestünde. Wäre der ausländische Verlust in Österreich nicht angesetzt worden (was aufgrund der klaren gesetzlichen Bestimmung aber nicht möglich war), käme es jetzt auch zu keiner Nachversteuerung."

Der Beschwerdeantrag lautet auf ersatzlose Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides vom 13.11.2013 (Berichtigung gemäß § 293b BAO für das Jahr 2009) und Festsetzung einer Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 3.500,- wie im Erstbescheid vom 03.05.2011.

Mit Vorhalt vom 22.01.2014 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zu erläutern, weshalb der in der Bilanz als *"Sonstige Zinsen und Erträge"* angeführte Betrag iHv. EUR 84.511,99 unter Hinweis auf Art. 11 DBA-D nicht in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen wurde.

Mit Schreiben vom 10.04.2014 erfolgte die Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung der belangten Behörde vom 22.01.2014. In diesem Schreiben führte die Beschwerdeführerin aus, dass die betreffenden Zinserträge gem. Art. 11 DBA-D mangels dem Vorliegen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung in Deutschland nur in Österreich zu besteuern wären und dass diese Zinserträge von 2005 bis 2010 *"durch ein Versehen jedoch nicht berücksichtigt wurden"*. Überdies wären nach der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin die nachzuversteuernden Verluste unter Verweis auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 16.12.2013 zu 100% mit vorangegangenen Verlusten verrechenbar, wodurch sich keine Änderung der Steuerbelastung ergeben würde.

Mit Beschwerdevoentscheidung vom 30.06.2014 gab die belangte Behörde dem Beschwerdebegehren teilweise statt, indem der im Inland gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nachzuversteuernde Betrag von EUR 467.692,06 auf den in der Beschwerde beantragten Betrag iHv. EUR 332.931,- abgeändert wurde. Antragsgemäß wurden die Zinserträge iHv. EUR 84.511,99 in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer

einbezogen, wodurch sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. EUR 417.442,99 ergeben hat. Bei der Einkommensermittlung wurde ein Verlustabzug im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte iHv. EUR -313.082,24 in Abzug gebracht, wodurch sich ein zu versteuerndes Körperschaftsteuereinkommen iHv. EUR 104.360,75 und damit eine Körperschaftsteuer gem. § 22 KStG 1988 iHv. 25%, das sind EUR 26.090,19, unter Anrechnung einer Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 8.967,- ergab und Körperschaftsteuer iHv. EUR 17.123,19 festgesetzt wurde.

Zusätzlich zur Begründung der Berichtigung gem. § 293b BAO brachte die belangte Behörde vor: *"Die 75% Vortragsgrenze ist selbst dann, also auch auf den nachzuversteuernden ausländischen Verlust anzuwenden, wenn keine inländischen Einkünfte vorliegen. Laut der für den Besteuerungszeitraum 2009 gültigen österreichischen Rechtslage (§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 idF. AbgÄG 2005) liegt im vorliegenden Fall kein Ausnahmetatbestand des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 vor (wie zB Liquidationsgewinn iSd. § 19, Sanierungsgewinne, etc...), der zu einer Nichtanwendung der 75% Verrechnungs- und Vortragsgrenze führen würde. Im konkreten Fall wurde die Tätigkeit der BF. in den Folgejahren tatsächlich nicht beendet. Eine Verlustverwertung in den Folgejahren ist daher grundsätzlich möglich. Die Verlustvortragsgrenze iHv. 75% nach § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 ist auch in all jenen Fällen anzuwenden, in denen es vorweg zu einer Besteuerung ausländischer Einkünfte kommt, für die Österreich das Besteuerungsrecht nicht zusteht, deren Entlastung in Folgejahren aber grundsätzlich möglich wäre, indem die Tätigkeit nicht aufgegeben wird. Weiters wurde durch die Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2014 klar, dass mit den in Österreich zu versteuernden Zinsen im Jahr 2009 auch inländische Einkünfte vorliegen, gegen die der durch § 2 Abs. 8 EStG 1988 entstandene Verlustvortrag in Österreich verrechnet werden kann. Einerseits ist also die Verwertungsmöglichkeit der Verluste in Österreich nicht mit Sicherheit ausgeschlossen und andererseits erfolgte auch eine teilweise Verlustverwertung gegen andere österreichische Einkünfte (Zinsen)."*

Mit Schreiben vom 28.07.2014 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag beim Finanzamt ein und brachte ergänzend zur Beschwerde vom 16.12.2013 und zur Vorhaltsbeantwortung vom 10.04.2014 vor: *"Strittig ist vorliegend, ob auf den der Nachversteuerung unterliegende Betrag von EUR 332.931,- in den Vorjahren angesammelte Verluste nur im Ausmaß von 75% anrechenbar sind (Ansicht der Abgabenbehörde) oder ob die Verrechnung zu 100% erfolgen kann (unsere Ansicht)."* und *"Kommt es in einem Folgejahr zu einer Verlustverwertung in Deutschland, ist das österreichische Ergebnis im Ausmaß der (nach deutschem Steuerrecht berechneten) Verlustverwertung in Deutschland (vorliegend somit um EUR 332.931,-) zu erhöhen. Wenn bei der Anrechnung des in Vorjahren aufgrund des Ansatzes der deutschen Verluste in Österreich entstandenen Verlustvortrages auf den durch die Nachversteuerung im Ausmaß der Verwertung deutscher Verluste in Österreich entstehenden steuerlichen Gewinn die Vortragsgrenze des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG von 75% angewendet wird, führt dies dazu, dass 25% des der Nachversteuerung unterliegenden Betrages tatsächlich*

und uE entgegen den Bestimmungen des DBA in Österreich zu besteuern sind. Damit wird vorliegend (entgegen dem einzigen Zweck des § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 3 EStG der Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung) in Österreich ein Besteuerungssubstrat aus Einkünften geschaffen, für die Österreich laut DBA gar kein Besteuerungsrecht zukommt. Die Anwendung der Vortragsgrenze von 75% widerspricht damit im vorliegenden Fall, in dem inländische Einkünfte, gegen die der ausländische Verlust im Jahr seiner Entstehung hätte verrechnet werden können, nie vorgelegen sind, eindeutig Art. 6 DBA, dem als lex specialis jedoch Anwendungsvorrang vor § 2 Abs. 2b Z2 EStG zukommt. Zudem soll die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung nach § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 3 EStG durch die Rückgängigmachung des ursprünglich gewinnmindernd geltend gemachten Verlustes erreicht werden. Wenn aber (wie im konkreten Fall) durch die Anwendung der 75%-Verlustverrechnungsgrenze künstlich eine Bemessungsgrundlage für die österreichische Besteuerung geschaffen wird, weil der Verlust ja in Österreich niemals verwertet wurde, geht dies klar über die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung hinaus." Die Beschwerdeführerin führte weiters aus: "Die Norm des § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 3 EStG kann jedenfalls keine Schlechterstellung gegenüber der Situation bedeuten, die bei einer Nichtberücksichtigung des Auslandsverlustes im Inland bestünde." Die Beschwerdeführerin brachte vor: "Nicht außer Acht gelassen werden darf auch der Umstand, dass es bei Anwendung der 75%-Verrechnungsgrenze zu einem Liquiditätsnachteil und damit zu einem gewissen Zinseffekt kommt. Dies bedeutet eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung bei Auslandsinvestitionen, wie im vorliegenden Sachverhalt und stellt damit auch ein gemeinschaftsrechtlich relevantes Problem dar."

Die Beschwerdeführerin beantragte im Vorlageantrag die folgende Berechnung der Körperschaftsteuer:

	EUR	EUR
Jahresgewinn lt. Jahresabschluss zum 31.12.2009		472.573,90
zzgl. Repräsentationsaufwand gem. § 12 (1) Z 3 KStG iVm 20 (1) Z 3 EStG		172,25
zzgl. Geldbeschaffungskosten laut Tableau aus 2009 davon aufwandswirksam gem. § 12 iVm § 6 Abs. 3 EStG	11.184,00 -559,20	10.624,80
zzgl. Geldbeschaffungskosten laut Tableau aus 2008 davon aufwandswirksam gem. § 12 iVm § 6 Abs. 3 EStG	14.650,00 -852,01	13.797,99
zzgl. Geldbeschaffungskosten laut Tableau aus 2007 davon aufwandswirksam gem. § 12 iVm § 6 Abs. 3 EStG	255.915,86	-10.503,26
abzgl. Geldbeschaffungskosten laut Tableau aus 2005 davon aufwandswirksam gem. § 12 iVm § 6 Abs. 3 EStG	45.425,00	-2.271,25
abzgl. Geldbeschaffungskosten laut Tableau aus 2006 davon aufwandswirksam gem. § 12 iVm § 6 Abs. 3 EStG	236.875,93	-20.202,37
Nachversteuerung gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988		332.931,98
Nachversteuerung ist zu 100% mit den Verlustvorträgen zu verrechnen		-332.931,98
abzüglich positiver ausländischer Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht		-383.180,07
zzgl. Körperschaftsteuer		3.500,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		84.511,99
Verlustabzug 75 %		-63.383,99
steuerpflichtiges Einkommen		21.128,00
Körperschaftsteuer 25 % von EUR 21.128,00		5.282,00
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer		-1.782,00
Körperschaftsteuer		3.500,00

Das erstmals im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, lautet wie folgt: *"Gemäß § 2 Abs. 2 b Z 3 TS 3 EStG 1988 sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden, wenn im Gesamtbetrag der Einkünfte Gewinne aus der Veräußerung von Teilbetrieben enthalten sind. Die Bf hat im Jahr 2009 den Teilbetrieb Adresse in Berlin veräußert und daraus einen Gewinn erzielt. Da es sich um einen Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebes handelt, ist insoweit die 100%ige Verrechenbarkeit mit Vorjahresverlusten gegeben."* Die Beschwerdeführerin brachte somit vor, dass es sich bei den aus Deutschland herrührenden Gewinnen um Gewinne aus einer Teilbetriebsveräußerung handle, auf die die Vortragsgrenze gem. § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988, 3. Teilstrich, nicht anwendbar sei.

Im Vorlageantrag beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides vom 13.11.2013 (Berichtigung gemäß § 293b BAO für das Jahr 2009) und Festsetzung einer Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 3.500,- wie im Erstbescheid vom 03.05.2011.

Mit Vorlagebericht vom 12.09.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und brachte vor, dass die 75% Vortragsgrenze selbst

dann anzuwenden sei, wenn keine inländischen Einkünfte vorlägen; dass kein Ausnahmetatbestand des § 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988 vorliege (wie zB Liquidationsgewinn iSd § 19, Sanierungsgewinne, etc), der zu einer Nichtanwendung der 75% Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze führe und dass eine Verlustverwertung in den Folgejahren grundsätzlich möglich sei. Unter Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2014 brachte die belangte Behörde vor, dass mit den in Österreich zu versteuernden Zinsen im Jahr 2009 auch inländische Einkünfte vorlägen, gegen die der durch § 2 Abs 8 EStG 1988 entstandene Verlustvortrag in Österreich verrechnet werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Einleitung:

Strittig ist die Rechtsfrage, ob bei der Einkommensermittlung der Beschwerdeführerin auf den unstrittig nachzuversteuernden Betrag gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 iHv. EUR 332.931,- ein Verlustabzug im Ausmaß von 75% gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 oder im Ausmaß von 100% zu berücksichtigen ist.

2. Rechtslage:

- § 7 Abs. 2 KStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007 bestimmt:

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988."

- § 8 Abs. 4 KStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007 bestimmt:

"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

Z 2: Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988."

- § 18 Abs. 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 bestimmt:

"Als Sonderausgabe sind 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. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. "

• § 2 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 bestimmt:

"Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.

3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten."

• § 2 Abs. 2 b EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 bestimmt:

"Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

Z 2: Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

Z 3: Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß § 36 Abs. 2,*
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,*
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,*
- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,*
- Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988."*

- Artikel 6, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. III, 182/2003 (idF. DBA-D) bestimmt:

"(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden. (2) Der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen. (3) Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens. (4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung einer selbständigen Arbeit dient."

Unter "Erhebung" sind gem. § 49 Abs. 2 BAO *"alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen."*

3. Rechtliche Beurteilung:

a) Steuererhebung nach innerstaatlichem Recht:

Die Beschwerdeführerin bringt im Vorlageantrag vor, dass Art. 6 DBA-D Anwendungsvorrang vor § 2 Abs. 2b EStG 1988 zukomme, sodass diese Norm nicht anzuwenden sei. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden, da gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits hinreichend geklärt ist, dass aufgrund der Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden können. (VwGH 25.4.1978, 0813/75; VwGH 22.4.1992, 91/14/0048; VwGH 16.11.1993, 90/14/0222). Der Zweck der Zuteilungsregel des Art. 6 DBA-D ist in der Verhinderung der doppelten Besteuerung der Einkünfte, die in Deutschland lukriert werden, zu sehen (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Denn selbst im Fall der Zuteilung des Besteuerungsrechtes zu Österreich, wäre die Erhebung der Steuern nach innerstaatlichem Steuerrecht vorzunehmen gewesen. Denn in welcher Weise ein Staat, dem eine Steuerquelle durch ein DBA zugeteilt wird, diese ausschöpfen kann, richtet sich ausschließlich nach seinem innerstaatlichen Recht (VwGH 22.4.1992, 91/14/0048; VwGH 27.8.91, 90/14/0237). Zu den der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen iSd. § 49 Abs. 2 BAO gehören alle der Durchführung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen

Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (VwGH 25.4.1996, 96/16/0068).

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009, bezieht sich ausdrücklich auf "*den Gesamtbetrag der Einkünfte*", wobei auf das Einkommen, wie in § 2 Abs. 2 EStG 1988, 1. Satz, definiert, für die Körperschaftsteuer in § 7 Abs. 2 KStG 1988 geregelt, Bezug genommen wird. Da es sich bei § 2 Abs. 2b EStG 1988 um eine Norm handelt, die der Ermittlung des Einkommens gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 dient, ist für den konkreten Fall davon auszugehen, dass, der Systematik des DBA-D als Schrankenregelung entsprechend, das innerstaatliche Recht anzuwenden ist.

Die Beschwerdeführerin hat im konkreten Fall nicht nachvollziehbar darlegen können, inwiefern eine echte Doppelbesteuerung dadurch entstanden sein soll, dadurch dass § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf den gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nachzuversteuernden Betrag angewandt wurde. Da es sich bei der Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 um eine Norm zur Einkommensermittlung handelt und diese somit der Erhebung der Steuern dient, die systemgemäß der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich dem innerstaatlichen Recht vorbehalten ist, steht diese Norm im Einklang mit Art. 6 DBA-D.

b) Verlustabzug als Sonderausgabe gem. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988:

Gemäß der Systematik des § 2 EStG 1988 sind von der Einkommensermittlung nicht nur der Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern auch der Verlustausgleich und der Verlustabzug gem. § 18 EStG 1988 umfasst. Dementsprechend kann eine Einbeziehung von Nachversteuerungsbeträgen gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nur unter Anwendung des Einkommensbegriffes gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen werden. Der Gesetzgeber hat bei der Regelung des § 2 Abs. 2 b EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 explizit den Gesetzesbegriff "*Gesamtbetrag der Einkünfte*" aufgenommen. Da der Gesetzgeber in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 unter Verweis auf § 18 Abs. 6 EStG 1988 den Verlustabzug ausdrücklich als "Sonderausgabe" vorgesehen hat, ist somit der Verlustabzug als Sonderausgabe gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Schema der Einkommensermittlung, wie durch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid vorgenommen, vom "*Gesamtbetrag der Einkünfte*" in Abzug zu bringen.

Denn eine Umkehrung in Bezug auf einzelne Einkommensermittlungsschritte, in der Art und Weise, wie es die Beschwerdeführerin in der Beilage 5 des Vorlageantrags vom 28.07.2014 vorbringt, das bedeutet, dass der Verlustabzug nicht als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988, sondern als laufender Verlust behandelt wird und somit ein Verlustausgleich möglich wird, ist unzulässig, da bereits in vorangegangenen Besteuerungszeiträumen angesetzte Auslandsverluste nicht als laufender Verlust zu behandeln sind. Somit sind Nachversteuerungsbeträge nicht als verlustausgleichsfähig in

den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen, da dies andernfalls den Grundsätzen der Einkommensermittlung widersprechen würde.

c) Anwendung des Verlustabzugs auf Nachversteuerungsbeträge gem. § 2 Abs 8 Z 3 EStG 1988:

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt ausdrücklich die Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 und § 2 Abs. 8 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer, weshalb im konkreten Fall § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf Beträge gem. § 2 Abs 8 Z 3 EStG 1988 anzuwenden ist.

Der Unabhängige Finanzsenat führte in einer im Jahr 2013 ergangenen Entscheidung unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Folgendes aus (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217): "*(...) dass ausländische Verluste Teil des Verlustausgleichsregimes nach § 2 Abs 2 EStG und damit inländischen Verlusten gleichzuhalten sind. Es gelten daher die gleichen Prinzipien wie für den inländischen Verlustabzug, nämlich Verwertungspflicht und Nachholungsverbot. Dies entspricht auch der grundsätzlichen Regelung über die Verwertung inländischer Verluste (...)*" (UFS 18.07.2013, RV/0075-S/12).

Die Beachtung der verlustkürzenden Wirkung gem. § 2 Abs. 2b EStG 1988 im Bereich der Anwendung des inländischen Außensteuerrechtes entspricht auch der herrschenden Lehre (Loukota, *"Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung"* in SWI 4/2001, 163; Kofler, SWI 10/2009, 477). Da der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöht, ist der Verlustabzug unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 2b EStG 1988 vorzunehmen (Laudacher in Jakom zu § 2, EStG ¹¹ Rz 204).

Das Bundesfinanzgericht stützt sich daher bei der Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf Nachversteuerungsbeträge gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 auf die sowohl in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217), der Beschwerdeinstanzen (BFG 1.2.2016, RV/7102943/2013; UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12) und die in der Lehre (Ludwig, taxlex, 415 *"Die Geltendmachung ausländischer Verluste gem. § 2 Abs 8 Z 3 EStG 1988"*) einheitlich vertretene Rechtsmeinung.

d) Keine verfassungsrechtlichen bzw. europarechtlichen Bedenken:

- Verfassungsrecht:

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, wie bereits im Erkenntnis vom 08.03.2018, RV/7102026/2013 ausgeführt, dass die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte steuerliche Mehrbelastung sich nicht - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - aus der Nachversteuerung der ausländischen Verluste gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 ergibt, sondern aus der Tatsache, dass gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988

eine Verschiebung eines Teils der Verluste in ein Folgejahr stattfindet (BFG 8.3.2018, RV/7102026/2013). Dazu hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Ablehnungsbeschluss vom 26.2.2007 ausgeführt, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht gehindert ist, die Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste jährlich mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte zu begrenzen, wenn die Abzugsfähigkeit des gesamten Verlustes in einem überschaubaren Zeitraum typischerweise gesichert ist (VfGH 26.2.2007, B 789/06). Mit Bezug auf diesen Ablehnungsbeschluss führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 die Begrenzung der Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte für ein bestimmtes Jahr nicht davon abhängig macht, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in den nachfolgenden Veranlagungsjahren positiv ist (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0072). Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Kalenderjahr 2009 aufgrund ihrer Einkommenssituation nicht sämtliche aus der Verlustberücksichtigung gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988 entstandenen Verluste geltend machen kann, führt daher zu keinem Ergebnis, das verfassungsrechtliche Bedenken gegen die gegenständlichen Bestimmungen auslösen kann.

Im Vorlageantrag hat die Beschwerdeführerin verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht und einen Antrag auf Einleitung eines Verfahrens gem. Art. 140 B-VG auf Überprüfung von § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 gestellt und ausgeführt: *"Die verfassungsrechtlichen Bedenken bestanden offenbar auch beim Gesetzgeber. Ab der Veranlagung 2015 ist die Verlustverrechnungsgrenze von 75 % auf gegenständliche Nachversteuerungsbeträge nicht mehr anzuwenden."* Diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin ist zu entgegnen, dass im AbgabenänderungsG 2014, BGBl. I 13/2014, anwendbar ab Veranlagung 2014, in ErläutRV (1.) AbgÄG 2014 (RV 24 BlgNR 25. GP) angemerkt wird: *"Zur Vereinfachung und steuerlichen Entlastung soll die Begrenzung für die Verrechnung und den Abzug von Verlusten aus Vorjahren (Verrechnungs- und Vortragsgrenze) bei der Ermittlung des Einkommens entfallen."* Der Normzweck der geänderten Rechtslage ist nicht in einer, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 2 lit. b Z 2 EStG 1988 begründet, sondern in einer *"zur Vereinfachung und steuerlichen Entlastung"* dienenden wirtschaftspolitischen Intention. Ab der Veranlagung 2014 wurde zwar für den Bereich der Einkommensteuer die Verlustabzugsbeschränkung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht mehr anwendbar, jedoch blieb die 75%-Grenze modifiziert gem. § 8 Abs. 4 KStG 1988 für die Körperschaftsteuer erhalten, sodass gegenüber der Regelung in der Vergangenheit keine inhaltliche Änderung in Bezug auf die 75%- Begrenzung des Verlustabzuges eintrat (EB zu BGBl. I Nr. 13/2014, 24 der Blg. XXV. GP S. 11; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, *Die Körperschaftsteuer* zu § 8 Rz 268/2 u 3; BFG 26.04.2016, RV/3100185/2012). Der Anregung der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag auf Einleitung eines Normenprüfungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht gem. Art. 140 B-VG ist somit nicht zu entsprechen.

- Europarecht:

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, lautend: *"Die Norm des § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 3 EStG kann jedenfalls keine Schlechterstellung gegenüber der Situation bedeuten, die bei einer Nichtberücksichtigung des Auslandsverlustes im Inland bestünde"*, ist zu entgegnen, dass sich der EuGH bei der Beurteilung von internationalen Steuerfällen in den direkten Steuern, im Falle der Anwendung von Verlustregelungen, die den doppelten Abzug von Verlusten vermeiden sollen, gegen das Vorliegen einer Ungleichbehandlung gem. Art. 49 AEUV, ausspricht. Der EuGH stellt bei der Beurteilung in Bezug auf eine etwaige Ungleichbehandlung, die die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV verletzt, darauf ab, ob die Gesellschaft in ihrer Leistungsfähigkeit durch das Entstehen endgültiger Verluste eingeschränkt wird (EuGH 12.6.2018, C-650/16, Bevola, Rz 63). Im konkreten Fall erleidet die Beschwerdeführerin schon systembedingt keine endgültigen Verluste, da es sich bei der Verlustvortragsgrenze gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 um eine teilweise aufgeschobene Verwertungsmöglichkeit der angesammelten Verluste handelt, sodass sich keine europarechtlichen Bedenken ergeben können.

Gegen das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, dass es bei Anwendung des gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 auf Nachversteuerungsbeträge *"zu einem Liquiditätsnachteil und damit zu einem gewissen Zinseffekt"* käme und diese *"eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung bei Auslandsinvestitionen"* bedeute - also es sich um eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63ff AEUV handle - sprechen dieselben Argumente wie bei der Prüfung einer etwaigen Ungleichbehandlung gem. Art. 49 AEUV, da ebenso bei Inlandsinvestitionen im Zuge der Einkommensermittlung die Einschränkung des § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 zwingend anzuwenden ist.

e) Mögliche Verlustaufholung:

Ergänzend ist anzumerken, dass wie in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 10.04.2014 bekannt gegeben wurde, die Einkünfte der Beschwerdeführerin in den Folgejahren nicht als geringfügig anzusehen sind. Da im beschwerdegegenständlichen Jahr 2009 Zinserträge iZm der Vermietung und der Veräußerung von Liegenschaften im Ausland iHv. EUR 84.511,99 und insgesamt von 2005 bis 2011 iHv. EUR 214.654,18 angefallen sind, ist die Möglichkeit einer teilweisen Verlustaufholung in einem nachfolgenden Besteuerungszeitraum gegeben. Aufgrund der Lukrierung dieser Zinserträge kann es zu keinem Entstehen endgültiger Verluste für die Beschwerdeführerin kommen, da gem. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 lediglich eine Verschiebung eines Teils der Verluste in ein Folgejahr vorliegt.

Gemäß dem vorliegenden Steuerbescheid für das Jahr 2009 kam es in der Bundesrepublik Deutschland zu einer Verlustverwertung im Ausmaß von EUR 332.931,98 nach deutschem Recht. Entsprechend den obigen Ausführungen kommt es daher, wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 30.06.2014 durch die belangte Behörde vorgenommen, zu einer Nachversteuerung dieses Betrages im Inland. Die Vorgangsweise

bei der Erlassung der Beschwerdeentscheidung, von den angesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv. EUR 417.442,99,-, die sich aus dem Nachversteuerungsbetrag iHv. EUR 332.931,98 und Zinserträgen iHv. EUR 84.511,99 zusammensetzen, einen Verlustabzug gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 als Ausgabe gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 iHv. EUR -313.082,24 in Abzug zu bringen, entspricht den obzitierten Gesetzesbestimmungen, der oben angeführten vertretenen Meinung in der Literatur sowie der zitierten Judikatur und zieht letztlich nach Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 8.967,- die Festsetzung der Körperschaftsteuer EUR 17.123,19 nach sich.

f) Anwendung der Vortragsgrenze trotz behaupteter Teilbetriebsveräußerung gem. § 2 Abs. 2 lit. b Z 3 EStG 1988:

Zum letzten Punkt des Vorbringens im Vorlageantrag ist unter Verweis auf die oben angeführten Punkte a) bis e) hervorzuheben, dass es sich beim Nachversteuerungsbetrag iHv. EUR 332.931,98 nicht um die Versteuerung ausländischer Einkünfte aus einer Teilbetriebsveräußerung handelt. Der gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 versteuerte Betrag iHv. EUR 332.931,98 resultiert insbesondere aus der Nachversteuerung von in Deutschland in Vorjahren angefallenen Verlusten, zum Zwecke der Vermeidung einer Doppelverlustverwertung, im Inland. Denn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gem. Art. 6 DBA-D durch den Verkauf der Liegenschaft 2009 in Deutschland erzielt wurden, wurden von der belangten Behörde unter Anwendung des Art. 6 DBA-D iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-D rechtsrichtig von der Besteuerung freigestellt und im Inland nicht besteuert. § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 ist somit auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; eine solche Rechtsprechung fehlt nicht; die zu lösende Rechtsfrage wird in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet.

Wien, am 5. Februar 2019

