

GZ. RV/0495-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Frankreich. Sie betreibt in Österreich eine Zweigniederlassung, mit der sie in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 umfasste wurde folgende berufungsgegenständliche, im BP-Bericht vom 15. Juli 2003 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Juli 2003 dargestellte, Feststellung getroffen:

Von der Bw. sei 1999 ein österreichischer Betriebstättenverlust in Höhe von S 925.450,00 (€ 67.255,07) erzielt und in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 der Abzug dieses Verlustes gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 beantragt worden. Die BP verweigerte den beantragten Verlustabzug und begründete dies im Wesentlichen damit, dass sich aus der Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 das Gebot eines vorrangigen Verlustausgleichs mit ausländischen Einkünften ergebe. Der österreichische Verlustabzug bzw. -vortrag sei somit lediglich subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässig, unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat eine Verlustverrechnung gewähre oder nicht. Dies gelte sowohl für das Jahr des Entstehens des Verlustes als auch für die Folgejahre. Nur insoweit der Verlust vom Entstehungsjahr bis zu jenem Jahr, welches im Zeitpunkt der Veranlagung bereits abgelaufen sei, aus faktischen Gründen (d.h. weil kein positives Welteinkommen vorgelegen sei) nicht im Ausland verrechenbar gewesen sei, könne ein Verlustvortrag in Österreich berücksichtigt werden.

Wenn Auslandseinkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert würden und somit ein Verlustausgleich dort ohne steuerliche Wirkung bliebe, lasse dies nach dem Wortlaut des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keine inländische Vortragsfähigkeit aufleben. Es sei nicht Aufgabe des österreichischen Steuerrechtes, unterschiedliche Rechtslagen im Verhältnis zu fremden Staaten, die sich aus zwischenstaatlichen Abkommen oder der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat ergeben würden, durch Differenzierungen im innerstaatlichen Recht auszugleichen (vgl. VfGH 16.6.1995, G 191/94, G 192/94).

Von der Bw. seien keine konkreten Nachweise dafür vorgelegt worden, dass der Verlust der österreichischen Betriebstätte die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte der Bw. im Verlustentstehungsjahr oder im Folgejahr überstiegen habe und somit nicht verwertbar gewesen sei. Von der steuerlichen Vertretung sei eingeräumt worden, dass das Jahresergebnis der Bw. in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt nicht negativ gewesen sei. Der Verlust der österreichischen Betriebstätte im Jahr 1999 in Höhe von S 925.450,00

(€ 67.255,07) sei nicht vortragsfähig, da davon auszugehen sei, dass dieser in den übrigen (Welt-)Einkünften der Bw. Deckung gefunden habe.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk erließ am 14. Juli 2003 einen dem Prüfungsergebnis entsprechenden Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 13. Oktober 2003 fristgerecht Berufung und führte aus, dass nach Artikel 23 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Frankreich (DBA - Frankreich) die Anrechnungsmethode zur Anwendung käme und dies im Ergebnis zur Befreiung der Einkünfte der österreichischen Betriebstätte in Frankreich führe.

Nach innerstaatlicher französischer Rechtslage sei das Territorialitätsprinzip bei der Ermittlung des Ergebnisses der Bw. anzuwenden, weshalb es nicht möglich sei, den bestehenden österreichischen Betriebstättenverlust in Frankreich zu verwerten. Eine Besteuerung auf Basis des Welteinkommens sei für die Bw. mangels französischer Konzernspitze nicht möglich.

Nach der innerstaatlichen österreichischen Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 müsse, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger vom Verlustabzug Gebrauch machen wolle, das gesamte Welteinkommen in Anwendung des österreichischen Steuerrechts ermittelt und offen gelegt werden. Dies bedeute, dass die Zweigniederlassung der Bw. einen wirtschaftlich nicht vertretbaren Aufwand betreiben müsse, da nach französischem Recht nur die französischen Territorien betreffende Einkünfte in der Steuererklärung angesetzt würden. Im Endergebnis führe dies zu einer Nichtberücksichtigung der Verluste der österreichischen Betriebstätte sowohl in Frankreich als auch in Österreich. Das Ziel und der Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens, die Vermeidung der Doppelbesteuerung, wären somit verfehlt.

Bei Anwendung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei die Bw. im Vergleich zu einer inländischen Kapitalgesellschaft diskriminiert. Im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 25. September 2001, Zi. 99/14/0217, sei, bei einem Doppelbesteuerungsabkommen, das ein dem Artikel 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot vorsehe, bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich sei, für die inländische Betriebstätte der Verlustvortrag einzuräumen. Im vorliegenden Fall seien daher Betriebstättenverluste der Bw. aufgrund des Diskriminierungsverbotes des Artikels 24 des DBA - Frankreich analog zu einer österreichischen Kapitalgesellschaft anzuerkennen. In diesem Sinne sei auch die Judikatur des EuGH (EuGH vom 14. Dezember 2000, Rs. C. 141/99, Fall AMID) zu sehen, in dem der EuGH auf die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit hinweise. Eine Ungleichbehandlung nach dem EG-Vertrag liege vor, da durch die Regelung

des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 üblicherweise der im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht entstandene Verlust nicht geltend gemacht werden könne, während unbeschränkt Steuerpflichtige in der vergleichbaren Situation den Verlustvortrag in Anspruch nehmen könnten. Die Versagung des Verlustvortragsrechts in Österreich bei gleichzeitiger Versagung der Verlustverwertung in Frankreich führe somit zu einer Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit. Da aufgrund des Territorialitätsprinzips der Verlustausgleich in Frankreich nicht möglich sei, müsse die Verwertung des inländischen Betriebstättenverlustes in Österreich gewährt werden. Dies sei sachgerecht und notwendig, da die österreichische Betriebstätte der Bw. diskriminiert wäre und im umgekehrten Falle einer französischen Betriebstätte einer österreichischen Gesellschaft von Frankreich der Verlustabzug zugelassen werde (Prinzip der Gegenseitigkeit).

Es sei diesbezüglich eine EAS Anfrage am 19. August 2003 an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) gestellt worden. In der Erledigung vom 2. September 2003 führe das BMF aus, dass aufgrund des Diskriminierungsverbotes des DBA Österreich - Frankreich,

„(...) wenn kein Risiko der Verlustdoppelverwertung besteht, die inländische Betriebstätte unter gleichen Bedingungen wie ein unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen das Recht des Verlustvortrages in Anspruch nehmen kann. Der Umstand, dass nach französischem Recht bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften das Territorialitätsprinzip angewendet wird, und dass daher – auch bei ausreichend hohem Einkommen der französischen Kapitalgesellschaft – Gewinne und Verluste ausländischer Betriebstätten bei der Besteuerung in Frankreich unberücksichtigt bleiben, gewährleistet nach dem gegenwärtigen Wissensstand des Bundesministeriums für Finanzen, dass keine schädliche Verlustdoppelverwertung zu erwarten ist.“

Damit habe sich das BMF der Auffassung der Bw. angeschlossen, dass der österreichischen Betriebstätte der Bw. der Verlustabzug im Jahr 2000 zu gewähren sei, wenn die entsprechenden Nachweise vorgelegt würden. Gemäß einem diesbezüglichen Telefonat mit dem Fachbereichsleiter für zwischenstaatliches Steuerrecht beim Finanzamt für den 23. Bezirk seien eine Bestätigung des Wirtschaftsprüfers der Bw., dass die Verluste der österreichischen Betriebstätte in Frankreich nicht berücksichtigt worden seien, der Prüfbericht, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. zum 31. Dezember 2000 sowie die Steuererklärung der Bw. für 2000 vorgelegt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2004 wies das Finanzamt für den 23. Bezirk die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 als unbe-

gründet ab und führte aus, dass nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 österreichische Betriebstätigkeiten vorrangig mit Gewinnen im Ausland zu verrechnen seien. Ein Ausgleich des österreichischen Betriebstätigkeitenverlustes mit ausländischen Einkünften sei nicht nur im Jahr des Entstehens des Verlustes vorrangig vorzunehmen, sondern auch ein entsprechender Verlustvortrag sei vorrangig mit ausländischen Einkünften auszugleichen. Da die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden positiven Einkünfte den österreichischen Betriebstätigkeitenverlust 1999 überstiegen hätten, sei ein Verlustvortrag gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Österreich für das Folgejahr 2000 nicht zur Verfügung gestanden.

Wenn Frankreich im konkreten Fall nicht das Welteinkommen besteuere, sondern trotz Auslandsverlusten offensichtlich lediglich eine Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip vornehme, entspreche diese Vorgehensweise zwar den Intentionen des VwGH-Erkenntnisses vom 25. September 2001, ZI. 99/14/0217, habe aber auf den Verlustabzug in Österreich keinen Einfluss. Entscheidend für den Verlustabzug in Österreich sei einzig und allein, ob die Bw. über ausreichende Einkünfte verfügt habe, in denen der österreichische Betriebstätigkeitenverlust Deckung gefunden habe.

Die Bw. habe ebenso wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger nach österreichischem Recht negative Einkünfte einer Betriebstätigkeit mit positiven Einkünften zu verrechnen. Ein nach Verrechnung verbleibender Verlust stehe sowohl einem beschränkt als auch einem unbeschränkt Steuerpflichtigen für künftige Verlustabzüge zur Verfügung. Die Verlustverrechnungsregelungen seien daher für die Bw. weder günstiger noch ungünstiger als für eine unbeschränkt Steuerpflichtige, weshalb von einer Verletzung des in Artikel 24 DBA - Frankreich normierten Gleichbehandlungsgebotes keine Rede sein könne. Aufgrund der Bestimmungen des Artikel 24 DBA - Frankreich wäre demnach für die inländische Betriebstätigkeit der Verlustvortrag insoweit einzuräumen gewesen, als der Nachweis erbracht worden wäre, dass der Verlust nicht bereits durch positive Einkünfte ausgeglichen worden wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass der österreichische Betriebstätigkeitenverlust bereits im Jahr des Entstehens durch das nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Ergebnis mehr als ausgeglichen worden sei, weshalb eine Berücksichtigung dieses bereits im Verlustentstehungsjahr mit den nichtösterreichischen Einkünften zu verrechnenden Verlustes in Österreich unzulässig gewesen sei.

Mit Schreiben vom 4. März 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wies die Bw. darauf hin, dass das handelsrechtliche Jahresergebnis inklusive aller Betriebstätigkeitsgewinne bzw. -verluste in den Jahren 1999 und 2000 positiv gewesen sei. Das in Frankreich zu versteuernde Ergebnis

ohne Betriebstättengewinne bzw. -verluste sei im Jahr 1999 negativ und im Jahr 2000 positiv gewesen. Die österreichischen Betriebstättenergebnisse seien weder im Jahr 1999 noch im Jahr 2000 in der französischen Steuererklärung der Bw. berücksichtigt worden. Die Rechtsansicht des Finanzamtes würde zu einer doppelten Nichtverwertung des Verlustes der österreichischen Betriebstätte aus 1999 führen.

Den Ausführungen in der Berufungsvereinstscheidung, wonach keine Verletzung des in Artikel 24 DBA - Frankreich normierten Gleichbehandlungsgebotes vorliege, könne nicht zugestimmt werden, da es durch Nichtanerkennung des Verlustabzuges bei der Betriebstätte zu einer doppelten Nichtberücksichtigung der Verluste der österreichischen Zweigniederlassung komme und dies nicht im Einklang mit den geltenden Rechtsprinzipien stehe. Das Betriebstättendiskriminierungsverbot setze die Einschränkungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 außer Kraft. Im vorliegenden Fall sei der Betriebstättenverlust analog zu einer österreichischen Kapitalgesellschaft anzuerkennen, weil die Doppelverwertung des Verlustes ausgeschlossen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da die Bw. in Österreich eine Zweigniederlassung unterhält, ist sie gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996, 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.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der genannten Fassung sind Sonderausgaben (§ 18) abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Soweit Sonderausgaben bereits nach § 70 Abs. 2 und 3 berücksichtigt wurden und ein Antrag im Sinn des Abs. 1 Z 3 gestellt wird, sind sie bei der Veranlagung anzusetzen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinn von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Da die Bw. in Frankreich unbeschränkt und in Österreich mit ihrer Zweigniederlassung beschränkt steuerpflichtig ist, sind zudem auch die entsprechenden Bestimmungen des Abkommens vom 26. März 1993 zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 613/1994, DBA – Frankreich, zu beachten. Diesbezüglich sind für den gegenständlichen Rechtsstreit folgende Bestimmungen wesentlich:

Artikel 7: Unternehmensgewinne

„1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.“

Artikel 23: Vermeidung der Doppelbesteuerung

„1. Die Französische Republik vermeidet die Doppelbesteuerung wie folgt:

a) Aus Österreich stammende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in diesem Staat besteuert werden dürfen, oder die nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, werden für die Berechnung der französischen Steuer berücksichtigt, wenn ihr Nutzungsberechtigter in Frankreich ansässig ist und wenn sie nicht nach französischem Recht von der Körperschaftsteuer befreit sind. In diesem Fall ist die österreichische Steuer von diesen Einkünften nicht abzugsfähig, sondern der Nutzungsberechtigte hat Anrecht, dass sie auf die französische Steuer angerechnet wird.

Österreich wendet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt (vgl. Artikel 23 A des Musterabkommens der OECD), Frankreich die Anrechnungsmethode (vgl. Artikel 23 B des Musterabkommens der OECD) an. In Frankreich ergibt sich bei Anwendung der Steueranrechnungsmethode, dass in den Fällen, in denen Österreich steuerberechtigt ist, die Anrechnung im Ausmaß der auf die aus Österreich stammenden Einkünfte entfallenden französischen Steuer gewährt wird, was somit im Ergebnis der Steuerfreiheit (unter Progressionsvorbehalt) entspricht.

Gemäß Artikel 23 Abs. 1 lit. b hindert das Abkommen Frankreich nicht:

„i) Artikel 209 quinqueis und 209 B des Code Général des Impôts oder anderer ähnlicher Bestimmungen, die jene der genannten Artikel ändern oder ersetzen, anzuwenden;

ii) Verluste von in Österreich ansässigen Tochtergesellschaften oder von in Österreich gelegenen Betriebstätten bei der Ermittlung der Gewinne von in Frankreich ansässigen Personen abzuziehen und Gewinne dieser Tochtergesellschaften oder dieser Betriebstätten in Höhe solcher Verluste den Gewinnen zuzurechnen.“

Artikel 24: Gleichbehandlung

„2. Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staats, die die gleiche Tätigkeit ausüben.“

Gemäß Artikel 7 DBA – Frankreich hat Österreich das Besteuerungsrecht für Gewinne, die der österreichischen Betriebstätte zugerechnet werden können. Im konkreten Fall hat die Bw. in der österreichischen Betriebstätte im Jahr 1999 einen Verlust von S 925.450,00 (€ 67.255,07) erlitten. Gemäß den Bestimmungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist dieser Verlust vorrangig mit den nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften der Bw. auszugleichen. Aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass dieser österreichische Betriebstättenverlust in dem von der Bw. unter Berücksichtigung aller Betriebstättenergebnisse im Jahr 1999 erzielten Gewinn Deckung gefunden hat.

Von der Bw. wird jedoch vorgebracht, dass eine Verrechnung dieses österreichischen Betriebstättenverlustes in Frankreich mit den dortigen Gewinnen tatsächlich nicht erfolgt sei. Dieser Nichtausgleich bzw. die Nichtberücksichtigung der Betriebstättenergebnisse beruhe in Frankreich auf der gesetzlichen Grundlage des Territorialitätsprinzips. Demnach würden die Ergebnisse ausländischer Betriebstätten in Frankreich unabhängig davon, ob diese positiv oder negativ seien, nicht berücksichtigt. Die Bestimmungen des Artikels 23 Abs. 1 lit. b) DBA – Frankreich hinsichtlich der Berücksichtigung der Betriebsergebnisse ausländischer Betriebstätten von französischen Körperschaften bei der Besteuerung in Frankreich würden mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht zum Tragen kommen. Somit habe die Bw. im Ansässigkeitsstaat Frankreich keine Möglichkeit zur Verwertung des Verlustes der österreichischen Betriebstätte. Aus den vorgelegten französischen Steuererklärungen bzw. den Bilanzen der Bw. für die Jahre 1999 und 2000 ergibt sich eindeutig, dass die Ergebnisse der österreichischen Betriebstätte bei der Besteuerung der Bw. in Frankreich nicht berücksichtigt worden sind.

Die dargestellten nationalen österreichischen und französischen Rechtslagen führen bei Gesamtbetrachtung der Belastung der Bw. in beiden Staaten zu dem Schluss, dass durch das Zusammenspiel der dargestellten nationalen Rechtslagen der österreichische Betriebstättenverlust in keinem der beiden Staaten verwertet werden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. September 2001, ZI. 99/14/0217, seine bisherige Auslegung zur Behandlung von Auslandsverlusten im DBA-Recht aufgegeben. Er ist zum Ergebnis gelangt, dass sich aus Doppelbesteuerungsabkommen

kein Verlustausgleichsverbot für ausländische Verluste ergibt. Das Erkenntnis betraf eine in Österreich wohnhafte (ansässige) Steuerpflichtige, die im Streitjahr in Deutschland als beschränkt Steuerpflichtige einen Verlust (aus der Beteiligung an einer OHG) erzielt hatte. Für den berufungsgegenständlichen Fall von Relevanz ist die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes zur Problematik der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und dem Gebot der Einmalerfassung. Er hat nämlich den Standpunkt bezogen, dass vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien des DBA die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten nicht gedeckt sei. Wettbewerbsverzerrungen bestünden aber, wenn ein Verlust einerseits durch Verrechnung mit späteren Gewinnen im Quellenstaat und andererseits durch Ausgleich mit positiven Einkünften im Ansässigkeitsstaat doppelt verwertet werde. Eine doppelte Verlustverwertung würde in unsachlicher Weise diejenigen Marktteilnehmer benachteiligen, die ihre unternehmerischen Aktivitäten nicht auf mehrere Staaten aufgeteilt haben. Eine identische Forderung ergebe sich aus dem Gebot der Einmalerfassung. Kein Einkommensteil solle unerfasst bleiben, kein Einkommensteil solle mehrfach erfasst werden. Entstehe daher im Betriebstättenstaat (Deutschland) im Folgejahr ein Gewinn, so werde im Rahmen der Einkommensbesteuerung im Betriebstättenstaat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Der Ansässigkeitsstaat (Österreich) habe dann im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Einkommensteuer als Einkünfte nur jene um den Verlustvortrag gekürzte Größe aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen (Welteinkommen) auszuscheiden. Der Verwaltungsgerichtshof ist demnach von einem Verlustabzug im (ausländischen) Betriebstättenstaat nach dessen innerstaatlichem Recht ausgegangen und hat darauf die Schlussfolgerung gezogen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat dafür zu sorgen hat, dass keine doppelte Verlustverwertung stattfindet.

In seinem Erkenntnis vom 18. November 2003, ZI. 99/14/0011 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Einschränkung des Verlustvortrages gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im Falle des Fehlens eines abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes voll zum Tragen komme. Dieses Erkenntnis betraf eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, die in Österreich eine Betriebstätte betreibt, mit der sie in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Ob die Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, konnte der Verwaltungsgerichtshof wegen mangelnder Sachverhaltsfeststellungen nicht prüfen.

Der Bw. zu zuzustimmen, dass der zitierte Artikel 24 DBA – Frankreich grundsätzlich dem Artikel 24 des Musterabkommens der OECD entspricht, der die Gleichbehandlung von unbe-

schränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangt. Auf Grund des Betriebstättendiskriminierungsverbotes des Artikel 24 Abs. 2 DBA – Frankreich (Artikel 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) darf die österreichische Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens nicht schlechter gestellt werden als ein österreichisches Unternehmen. Da österreichische Unternehmen berechtigt sind, die in den österreichischen Betriebstätten entstandenen Verluste auf Einkünfte späterer Jahre vorzutragen, soweit im Verlustentstehungsjahr bzw. in den Folgejahren eine Verrechnung mit positiven Einkünften nicht möglich war, muss dieses Recht grundsätzlich auch dem ausländischen Unternehmer zustehen. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kann demnach nicht zur Anwendung kommen.

Das Finanzamt hat insofern zu Recht festgehalten, dass ausländische Unternehmen unter Berufung auf das Betriebstättendiskriminierungsverbot einen Verlustabzug nur unter gleichen Bedingungen wie die österreichischen Unternehmen in Anspruch nehmen können. Es darf der inländischen Betriebstätte der Verlustvortrag nur insoweit eingeräumt werden, als der Nachweis erbracht wird, dass der Verlust nicht bereits durch positive Einkünfte ausgeglichen worden ist. Sowohl bei inländischen wie auch bei ausländischen Unternehmen wird demnach vorrangig ein Verlustausgleich mit den übrigen in- und ausländischen Einkünften stattfinden müssen.

Im konkreten Fall hat die Bw. den Nachweis erbracht, dass der Verlust der österreichischen Betriebstätte weder im Jahr 1999 noch im Folgejahr 2000 bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Frankreich ausgeglichen worden ist. Aufgrund dieser unbestrittenen Tatsache vertritt die Referentin des unabhängigen Finanzsenates die Ansicht, dass auf Grund des Betriebstättendiskriminierungsverbotes gemäß Artikel 24 Abs. 2 DBA – Frankreich unter dem Gesichtspunkt der doppelten Nichtverwertung des Verlustes der österreichischen Betriebstätte der Verlustabzug im berufungsgegenständlichen Jahr 2000 in Österreich zulässig ist.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, statzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 21. März 2005