



GZ. RV/1949-W/02
GZ. RV/3253-W/02
GZ. RV/0634-W/03
GZ. RV/0952-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DONAU Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs Ges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001, Körperschaftsteuervorauszahlung für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 sowie den Berufungen gegen den vorläufigen und endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 wird Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer 1999 beträgt S 0,00 (€ 0,00).

Die Körperschaftsteuer 2000 beträgt S 0,00 (€ 0,00).

Die Körperschaftsteuer 2001 beträgt S 152.071,00 (€ 11.051,43).

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheide 2001, 2002 und 2003 wird stattgegeben.

Die Körperschaftsteuervorauszahlung 2001 beträgt S 0,00 (€ 0,00).

Die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 beträgt € 0,00.

Die Körperschaftsteuer 2003 beträgt € 12.046,06.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2000 und 2001 wird stattgegeben. Die diesbezüglichen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Bei der Bw. handelt es sich um eine deutsche Kapitalgesellschaft die in Österreich mit ihrer im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragenen Zweigniederlassung beschränkt steuerpflichtig ist. Geschäftsgegenstand der Bw. ist der Vertrieb und die Wartung von Schwimmbecken-Reinigungsgeräten. Bilanzstichtag der Bw. ist der 30. September.

Am 23. November 1998 wurde von der Bw. die Körperschaftsteuererklärung 1997 beim Finanzamt eingereicht. Laut eingereichter Erklärung wurde in der Zweigniederlassung Österreich im Rumpfwirtschaftsjahr 6. Juni 1997 bis 30. September 1997 ein Verlust von S 1.155.475,00 erwirtschaftet. Mit Bescheid vom 2. Februar 1999 wurde die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 erklärungsgemäß durchgeführt. Gegen den Bescheid vom 2. Februar 1999 wurde von der Bw. am 26. Februar 1999 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Der Berufung war eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung 1997 beigelegt in welcher für das Rumpfwirtschaftsjahr 1997 ein Verlust von S 1.192.583,00 ausgewiesen wurde. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1999 wurde der Verlust aus Gewerbebetrieb 1997 mit S 1.192.583,00 festgesetzt.

Die Körperschaftsteuererklärung 1998 wurde im Juni 1999 beim Finanzamt eingereicht. Im Wirtschaftsjahr 1997/98 wurde für die Zweigniederlassung Österreich ein Verlust von S 146.641,00 erklärt. Mit Bescheid vom 16. August 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 erklärungsgemäß mit -S 146.641,00 festgesetzt.

Im Wirtschaftsjahr 1998/99 wurden für die Zweigniederlassung Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 481.541,00 und offene Verlustabzüge aus den Jahren 1997 und 1998 von insgesamt S 1.339.224,00 erklärt. Mit Bescheid vom 3. November 2000 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 mit S 481.541,00 und die Körperschaftsteuer 1999 mit S 163.105,00 festgesetzt. Die Körperschaftsteuervorauszahlung 2001 wurde mit S 177.700,00 festgesetzt.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 und den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2001 wurde von der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die Berufung wurde damit begründet, dass die Körperschaftsteuer 1999 auf Basis eines steuerpflichtigen Einkommens von S 481.541, 00 festgesetzt worden sei. Dies entspreche nicht den gesetzlichen Vorschriften, weil die in der eingereichten Erklärung ausgewiesenen Verlustabzüge nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Vorhalt vom 20. November 2000 wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass der österreichische Betriebsstättenverlust des Jahres 1997 gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nur vortragsfähig sei, wenn er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte des deutschen Stammhauses im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteige, was von der Bw. durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen sei. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Verlusten ab dem Jahr 1998 sei hingegen die Erklärung der Bw., dass die in Österreich erlittenen Verluste weder aufgrund nationaler Vorschriften des Ansässigkeitsstaates (z. B. § 2a Abs. 3 dEStG) noch aufgrund des (im konkreten Fall negativen) Progressionsvorbehaltes in Deutschland verwertet worden seien, weshalb die Bw. eingeladen werde eine derartige Bestätigung der deutschen Abgabenbehörde nachzureichen. Als Frist für die Vorhaltsbeantwortung und die Vorlage entsprechender Unterlagen wurde der 27.12.2000 vorgemerkt.

Von der Berufungswerberin wurde der Vorhalt am 22. November 2000 dahingehend beantwortet, dass die 1997 und 1998 in der österreichischen Betriebsstätte erwirtschafteten Verluste in Deutschland nicht geltend gemacht worden seien. Zum Nachweis dafür wurden dem Finanzamt die Steuererklärungen und Bescheide des Stammhauses für die in Rede stehenden Jahre übermittelt, aus denen dies eindeutig hervorginge.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2001 wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 sowie den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2001 abgewiesen. Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass den deutschen Körperschaftsteuererklärungen 1997 und 1998 eindeutig zu entnehmen sei, dass eine Hinzurechnung der negativen österreichischen Betriebsätteneinkünfte (Zeile 43 der

deutschen Körperschaftsteuererklärung) nicht erfolgt sei. Auch die "Anlage AE" sei den deutschen Körperschaftsteuererklärungen 1997 und 1998 nicht angeschlossen worden. Die Besteuerungsgrundlagen des deutschen Stammhauses seien daher um die österreichischen (negativen) Betriebsstättenergebnisse 1997 und 1998 nicht gekürzt worden, weshalb die nochmalige Verwertung dieser Verluste in Österreich ausgeschlossen sei. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass der Verlust des Jahres 1997 gemäß § 2a Abs. 3 dEStG in Deutschland verwertbar sei und als Verlustabzug in Österreich nicht zur Verfügung stehe.

Am 30. Jänner 2001 wurde von der Bw. der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste 1997 und 1998 in Deutschland keinesfalls verwertet worden seien. Dazu komme, dass das deutsche Stammhaus im Jahr 1997 keine körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte erzielt habe und damit den österreichischen Betriebsstättenverlust dieses Jahres gar nicht geltend machen können. Zum Beweis dafür wurde dem Vorlageantrag eine Bestätigung des Finanzamtes Gießen, Deutschland beigelegt laut welcher die in der österreichischen Niederlassung der Bw. erwirtschafteten Verluste in Deutschland nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2002 wurde das Vorbringen im Vorlageantrag vom 30. Jänner 2001 dahingehend ergänzt, dass das negative österreichische Betriebstättenergebnis in Anbetracht der strengen Rechnungsmäßigen Trennung zwischen Deutschland und Österreich in den Besteuerungsgrundlagen des deutschen Stammhauses gar nicht enthalten und daher eine Korrektur nicht erforderlich gewesen sei. Dies sei auch durch das Schreiben des Finanzamtes Gießen, Deutschland bestätigt worden. Weiters wurde ausgeführt, dass das Schlussprotokoll zum DBA Österreich Deutschland zwar vorsehe, dass Verluste in österreichischen Betriebstätten bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 (1996/97) in Deutschland zu berücksichtigen seien, eine Berücksichtigung in Österreich aber zulässig sei, wenn die deutschen Steuerbescheide bereits in Rechtskraft erwachsen und eine Wiederaufnahme des Verfahrens in Deutschland nicht mehr möglich sei.

Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 (1997/98) erwirtschaftete Verluste seien laut Schreiben vom 25. Jänner 2002 auf Grundlage der Gegenseitigkeit im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen, wobei die vorstehenden Regelungen nur insoweit wirksam seien, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führe. Dass die Verluste nicht doppelt geltend gemacht worden seien, sei im Rahmen eines Verständigungsverfahrens leicht feststellbar und werde auch durch das Schreiben des Finanzamtes Gießen, Deutschland bestätigt.

Am 19. November 2001 wurde von der Bw. die Körperschaftsteuererklärung 2000 eingereicht. In der Körperschaftsteuererklärung 2000 werden für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 Einkünfte der österreichischen Betriebsstätte von S 683.522,00 und offene Verlustabzüge aus den Jahren 1997 und 1998 von S 857.683,00 ausgewiesen. Mit Bescheid vom 20. November 2001 wurden vom Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 mit S 683.522,00 und die Körperschaftsteuer 2000 mit S 231.819,00 festgesetzt. Mit Bescheiden ebenfalls vom 20. November 2001 wurden der Bw. zudem Anspruchszinsen für das Jahr 2000 von S 1.664,00 vorgeschrieben. Die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 wurde mit € 20.199,49 (S 277.951,04) festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 26. November 2001 wurde von der Bw. auch gegen die Bescheide vom 20. November 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, welches damit begründet wurde, dass wie 1999 der Verlustabzug aus den Vorjahren in Höhe von S 857.683,00 nicht berücksichtigt worden sei. Unter Bezugnahme auf das gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 und gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2001 eingebrachte Rechtsmittel wurde ausgeführt, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste 1997 und 1998 in Deutschland keinesfalls berücksichtigt worden seien und nach Auskunft der deutschen Steuerbehörden auch nicht berücksichtbar wären. Außerdem hätte das deutsche Stammhaus im Jahr 1997 keine körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte gehabt und den österreichischen Verlust daher nicht berücksichtigen können. Zum Beweis dieser Angaben, wurde neuerlich die Bestätigung des Finanzamtes Gießen vom 25. Jänner 2001 übermittelt.

Die Berufungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000, den Anspruchszinsenbescheid 2000 und den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002 wurde mit Berufungsvor-entscheidung vom 11. Jänner 2002 mit den im wesentlichen gleichen Argumenten wie die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 und den Körperschaftsteuer-vorauszahlungsbescheid 2001 als unbegründet abgewiesen.

Am 25. Jänner 2002 wurde von der Bw. beantragt die der Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2002 zugrunde liegende Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Im Vorlageantrag vom 25. Jänner 2002 wurde im wesentlichen das Vorbringen im Vorlageantrag vom 30. Jänner 2001 und das Vorbringen im Schriftsatz vom 25. Jänner 2002 wiederholt und darauf hingewiesen, dass es zu keiner Doppelverwertung von Verlusten gekommen sei, weil im deutschen Stammhaus "ausschließlich nur das deutsche Ergebnis erfasst" sei und sich eine Korrektur dieses Ergebnis daher erübrigen würde.

Mit Ergänzungsersuchen vom 5. Februar 2002 wurde der Bw. mitgeteilt, dass das Vorbringen, wonach man in Deutschland ausschließlich das Ergebnis des Stammhauses erklärt habe, nicht

glaubwürdig sei, da die Nichtberücksichtigung des österreichischen Betriebsstättenergebnisses in Deutschland völlig falsch wäre. Weiters wurde die Berufungswerberin unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten um Vorlage nachstehender Unterlagen ersucht:

1. Deutscher Jahresabschluss 1997 sowie die Überleitung vom Handelsbilanzergebnis zum Steuerbilanzergebnis 1997
2. Deutscher Jahresabschluss 1998 sowie die Überleitung vom Handelsbilanzergebnis zum Steuerbilanzergebnis 1998
3. Anlage AE zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A (1997)
4. Anlage AE zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A (1998)

Als Beilage zum Schreiben vom 28. Februar 2002 wurden von der Bw. die Jahresabschlüsse 1997 und 1998 in Kopie sowie die dazugehörigen Steuererklärungen und Steuerbescheide übermittelt. Die Anlage AE zu den (deutschen) Körperschaftsteuererklärungen 1997 und 1998 wurden laut Schreiben vom 28. Februar 2002 nicht eingereicht, weil man in Deutschland die österreichischen Verluste nicht berücksichtigt (erklärt) habe.

Im deutschen Stammhaus wurde laut dem vorgelegte Körperschaftsteuerbescheid 1997 ein steuerpflichtiger Gewinn von DM 9.803,00 (ca. S 68.619,00) erwirtschaftet, welcher zur Gänze mit Verlustvorträgen aus Vorjahren verrechnet wurde. Der steuerpflichtige Gewinn des Stammhauses 1998 hat sich nach Verrechnung der verbleibenden Verlustvorträge auf DM 198.982,00 (ca. S 1.392.874,00) belaufen.

Mit vorläufigem Bescheid vom 1. April 2003 wurde die Bw. zur Körperschaftsteuer 2001 veranlagt. Die Körperschaftsteuer 2001 wurde mit € 15.355,70 (S 211.299,00) festgesetzt. In einem wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung 2003 mit € 16.737,71 festgesetzt und es wurden der Bw. Anspruchszinsen für das Jahr 2001 von € 54,00 (S 743,06) vorgeschrieben.

Von der Berufungswerberin wurde am 7. April 2003 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001, den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2003 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass bei der Körperschaftsteueranlagung 2001 Verlustvorträge resultierend aus den Jahren 1997 und 1998 in Höhe von S 174.161,00 nicht berücksichtigt worden wären. Im übrigen wurde auf die Berufungen bzw. Vorlageanträge vom 15. November 2000, 26. November 2001, 25. Jänner 2002 sowie auf die Ergänzung vom 25. Jänner 2002 verwiesen.

Mit Bescheid vom 11. April 2003 wurde vom Finanzamt der vorläufige Körperschaftsteuerbescheid 2001 für endgültig erklärt.

Am 17. April 2003 wurde von der Bw. auch gegen den endgültigen Bescheid vom 11. April 2003 berufen und zur Begründung auf die Berufung gegen den vorläufigen Bescheid vom 1. April 2003 hingewiesen.

Mit Mängelbehebungsbescheid vom 5. Mai 2003 wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, in welchen Punkten der endgültige Körperschaftsteuerbescheid 2001 angefochten wird. Im übrigen wurde die Bw. ersucht, die Berufung gegen den endgültigen Bescheid zurückzuziehen, da ihre Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid auch gegen den endgültigen Bescheid wirke.

Unter Bezugnahme auf den Mängelbehebungsauftrag vom 5. Mai 2003 wurde von der Bw. im Schreiben vom 12. Mai 2003 ausgeführt, dass sich die Berufung gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 richte und der Bescheid hinsichtlich der Steuerhöhe angefochten werde, da ein Verlustvortrag im Ausmaß von S 174.161,00 nicht berücksichtigt worden sei. Es wurde beantragt den Verlustabzug in Höhe von S 174.161,00 bei der Veranlagung zu berücksichtigen. Dem Schreiben vom 12. Mai 2003 war die Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 beigelegt.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat wurden von der Bw. die den Jahresabschlüssen des deutschen Stammhauses zugrunde liegenden Saldenlisten vorgelegt, anhand welcher erkennbar wird, dass die Leistungsbeziehungen zwischen dem deutschen Stammhaus und der Betriebstätte in Österreich über Verrechnungskonten abgewickelt wurden.

Von der Bw. wurden zudem Anträge an das Finanzamt Gießen vom 9.11.2002 und 28.10.2003 vorgelegt in welchen um eine Änderung der (deutschen) Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 wegen neuer Tatsachen (§ 173 AO) bzw. wegen widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO) ersucht wird. Konkret wurde von der Bw. beantragt die in der österreichischen Betriebstätte angefallenen Verluste von DM 170.369,00 im Jahr 1997 und DM 20.949,00 im Jahr 1998 bei der Körperschaftsteuerveranlagung der Jahre 1997 und 1998 in Deutschland zu berücksichtigen.

Weiters vorgelegt wurde ein Schreiben des Finanzamtes Gießen vom 10.12.2003 in welchem der Bw. mitgeteilt wird, dass die (deutsche) Körperschaftsteuererklärung 1997 im Jahr 1998 eingereicht worden sei, weshalb die Festsetzungsfrist Ende 2002 abgelaufen und eine Änderung nicht mehr möglich sei. Zudem sei eine Verrechnung der österreichischen Betriebs-

stättenverluste 1997 nicht möglich, da wegen eigener Verlustvorträge im Jahr 1997 kein steuerpflichtiges Einkommen vorhanden gewesen sei.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2003 wurde von der Bw gemäß § 323 Abs. 12 BAO der Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Dieser wurde mit Schreiben vom 8. Juli 2004 wieder zurückgezogen.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Berufung vom 7. April 2003 gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 1. April 2003 gemäß § 274 BAO als auch gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid vom 11. April 2003 gerichtet gilt. Die Berufung vom 14. April 2003 gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 11. April 2003 gilt als Ergänzung zur Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 102 Abs. 2 Z 2 Satz 3 und 4 EStG 1988

"Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten 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 überstiegen hat."

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Schlussprotokoll zu Art. 24, lit. b (BGBl. III Nr. 182/2002)

"Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab dem Wirtschaftsjahr 1990 (1989/90) Verluste in österreichischen Betriebsstätten, werden bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 (1996/97) entstandene Verluste nach den Vorschriften des § 2a Absatz 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes berücksichtigt. Ab der Veranlagung 1994 unterbleiben Hinzurechnungen gemäß § 2a Absatz 3 dritter Satz des deutschen Einkommensteuergesetzes. Soweit eine steuerliche Verwertung nach diesen Vorschriften in der Bundesrepublik Deutschland nicht vorgenommen werden kann, weil bereits Rechtskraft eingetreten und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist, ist eine Berücksichtigung in der Republik Österreich im Wege des Verlustabzugs zulässig. Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 (1997/98) entstehende Verluste sind auf der Grundlage der Gegenseitigkeit im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Die

vorstehenden Regelungen sind nur insoweit wirksam, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt."

Verordnung betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten deutscher Unternehmen (BGBl. II Nr. 97/2001)

"§ 1. Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab einem im Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr Verluste in österreichischen Betriebsstätten, die der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen, so sind Einkünfte aus der österreichischen Abgabepflicht dadurch auszuschneiden, dass diese Verluste ungeachtet der einschränkenden Bestimmungen des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nach Maßgabe des inländischen Rechtes insoweit als Sonderausgabe abgezogen werden, wie dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist.

§ 2. § 1 gilt sinngemäß für Verluste, die ab einem im Jahr 1994, aber vor dem Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr erlitten wurden, wenn in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 2a Abs. 3 deutsches Einkommensteuergesetz durch Hinzurechnung eine Nachversteuerung vorgenommen worden ist und durch eine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung der Nachweis erbracht wird, dass diese Hinzurechnung bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann."

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und Grundsteuer vom 4. Oktober 1954 steht der Republik Österreich das Besteuerungsrecht für die auf österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmen entfallenden Einkünfte zu. Gemäß Artikel 4 Abs. 2 des angeführten Abkommens sollen der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie als selbständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, erzielt hätte.

Im Hinblick auf die angeführte Bestimmung hat die Bw. Bilanzen und Jahresabschlüsse für das deutsche Stammhaus und die österreichische Betriebsstätte erstellt, die der Fiktion der Selbständigkeit Rechnung tragen, was anhand der vorliegenden Saldenlisten und Jahresabschlüsse für die Jahre 1997 und 1998, in welchen Verrechnungskonten betreffend die innerbetriebliche Leistungsverrechnung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ausgewiesen

werden, unschwer erkennbar ist. So werden etwa in den Jahresabschlüssen der österreichischen Betriebsstätte im Jahr 1997 Verbindlichkeiten von S 2.345.744,69 und im Jahr 1998 Verbindlichkeiten von S 2.526.863,05 gegenüber dem deutschen Stammhaus ausgewiesen. Korrespondierend dazu scheinen in den Jahresabschlüssen des deutschen Stammhauses 1997 und 1998 Forderungen gegenüber der österreichischen Betriebsstätte von DM 318.981,39 bzw. DM 355.199,60 auf.

Dass die der Fiktion der Selbständigkeit Rechnung tragenden Jahresabschlüsse 1997 und 1998 den deutschen Abgabenerklärungen der Bw. zugrunde liegen, ist durch die vorliegenden deutschen Abgabenerklärungen bzw. Abgabenbescheide 1997 und 1998 dokumentiert und wird zudem vom Finanzamt Gießen im Schreiben vom 25.1.2001 bestätigt. Aus den deutschen Abgabenerklärungen und Abgabenbescheide 1997 und 1998 ist zudem ersichtlich, dass sich die Verluste der österreichischen Betriebsstätte bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer in Deutschland auch nicht in Form des negativen Progressionsvorbehaltes ausgewirkt haben. Die Annahme des Finanzamtes, wonach die in der österreichischen Betriebsstätte erzielten Verluste sowohl in Deutschland als auch in Österreich geltend gemachten wurden, ist daher unzutreffend. Diese wurden gemäß den vorliegenden Unterlagen in Deutschland nicht geltend gemacht. Eine Doppelberücksichtigung der Verluste der österreichischen Zweigstelle liegt daher nicht vor.

Im Schlussprotokoll zum Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 wurde, unter der Voraussetzung, dass es dadurch zu keiner Doppelverwertung von Verlusten kommt, festgelegt, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat die bis einschließlich 1997 anfallenden Österreich – Verluste übernehmen wird, wohingegen Verluste ab 1998 von Österreich als Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen sind.

Um eine sofortige Anwendung der mit Deutschland getroffenen Abmachung zu ermöglichen ist am 31. Jänner 2001 eine auf § 48 BAO gestützte Verordnung ergangen, laut welcher Verluste die von in Deutschland ansässigen Personen ab einem im Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr in österreichischen Betriebsstätten erzielt werden, ungeachtet der einschränkenden Bestimmungen des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nach Maßgabe des inländischen Rechts insoweit abgezogen werden, wie dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist.

Da im gegenständlichen Fall eine Doppelverwertung von Verlusten nicht vorliegt sind die Verluste die im Wirtschaftsjahr 1997/98 in der österreichischen Betriebsstätte der Bw. erzielt wurden in Österreich zu berücksichtigen.

Die in der Verordnung vom 31. Jänner 2001 getroffenen Regelung für Verluste ab einem im Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr gilt sinngemäß auch für Verluste, die ab einem im Jahr 1994 aber vor den Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr erlitten wurden, wenn in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 2a Abs. 3 deutsches Einkommensteuergesetz durch Hinzurechnung eine Nachversteuerung vorgenommen worden ist und durch eine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung der Nachweis erbracht wird, dass diese Hinzurechnung bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

Demnach ist auch die Berücksichtigung des in der österreichischen Betriebsstätte der Bw. im Rumpfwirtschaftsjahr 1997 erzielten Verlustes in Österreich subsidiär möglich. Im Hinblick auf die Subsidiarität war die Bw. jedoch verpflichtet die Berücksichtigung des österreichischen Betriebsstättenverlustes in Deutschland zu beantragen. Dieser Verpflichtung ist die Bw. bei Einreichung der deutschen Abgabenerklärung 1997 nicht nachgekommen. Entsprechende Anträge wurden jedoch mit Schreiben vom 9. November 2002 und 28. Oktober 2003 gestellt, wobei diesen Anträgen laut Mitteilung des Finanzamtes Gießen vom 10. Dezember 2003 wegen Ablauf der Festsetzungsfrist nicht entsprochen werden konnte. Die Berücksichtigung der österreichischen Betriebsstättenverluste 1997 in Deutschland ist demnach aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr möglich, zumal die Frage, ob verfahrensrechtliche Gründe einer Korrektur der deutschen Körperschaftsteuererklärung 1997 entgegenstehen, durch die deutsche Finanzverwaltung entschieden werden muss.

Wenn nunmehr die österreichischen Betriebsstättenverluste 1997 (trotz der, wenn auch verspäteten Anträge der Bw.) in Deutschland nicht berücksichtigt werden und eine Berücksichtigung dieser Verluste in Österreich (mit der Begründung, dass es die Bw. verabsäumt hat die für die Berücksichtigung des Verlustes in Deutschland erforderlichen Anträge zeitgerecht zu stellen) abgelehnt wird, würde es hinsichtlich der da wie dort nicht berücksichtigten Verluste de facto zu einer Doppelbesteuerung kommen. Dies würde jedoch sowohl der Intention des Schlussprotokolls zum Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 als auch der Verordnung betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten

deutscher Unternehmen vom 31. Jänner 2001 widersprechen. Die Berücksichtigung auch des Betriebsstättenverlustes 1997 in Österreich wird vom unabhängigen Finanzsenat daher als zulässig erachtet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 12. Juli 2004