jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/2/16 2005/14/0036

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.02.2006

Index

E1E;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E043 EG Art43;
DBAbk Niederlande 1971 Art24 Abs2;
DBAbk Niederlande 1971 Art25 Abs3;
EStG 1988 §102 Abs2 Z2 idF 1996/201;
EStG 1988 §18 Abs6 idF 1996/201;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der T in P, vertreten durch Kriftner & Partner, Rechtsanwälte KEG in 4020 Linz, Stelzhamerstraße 12, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 14. Februar 2005, RV/1727-L/02, betreffend Körperschaftsteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Kapitalgesellschaft nach niederländischem Recht. Sie ist in Österreich aufgrund einer im Inland geführten Betriebsstätte ihres Gewerbebetriebes beschränkt steuerpflichtig.

Im Jahr 1999 erzielte die Beschwerdeführerin in ihrer österreichischen Betriebsstätte einen Verlust in Höhe von 758.009 S. In der Körperschaftsteuererklärung 2000 erklärte sie positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ca 3,1 Mio S und beantragte hinsichtlich des im Jahre 1999 erzielten Verlustes den Verlustabzug iSd § 102 Abs 2 Z 2 EStG.

Das Finanzamt ersuchte die Beschwerdeführerin um Mitteilung, ob der in der österreichischen Betriebsstätte im Jahr 1999 entstandene Verlust im Ansässigkeitsstaat (Niederlande) verwertet worden ist.

Die Beschwerdeführerin legte daraufhin das Schreiben einer niederländischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 27. November 2001 vor. Demnach sei der österreichische Betriebsstättenverlust bei Berechnung des in den Niederlanden zu versteuernden Einkommens berücksichtigt worden. Zu beachten sei allerdings, dass sich dieser Verlust letztlich nicht zu Lasten des niederländischen steuerlichen Ergebnisses auswirke. Wenn die Beschwerdeführerin in den Folgejahren in Österreich Gewinne erziele, würden nämlich die Niederlande bei ihrer Steuerberechnung "nur Abzug zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Bezug auf die Gewinne (der österreichischen Betriebsstätte) gewähren, soweit die zu berücksichtigenden Gewinne die in der Vergangenheit in Abzug gebrachten Verluste (der österreichischen Betriebsstätte) übertreffen". Auf diese Weise finde ein Nachholen von in der Vergangenheit in Abzug gebrachten Verlusten statt.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2000 anerkannte das Finanzamt den Verlustabzug iSd§ 102 Abs 2 Z 2 EStG nicht und führte zur Begründung aus, dass eine Verlustberücksichtigung bereits in den Niederlanden erfolgt sei.

In der Berufung beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung des Verlustabzuges nach§ 102 Abs 2 Z 2 EStG 1988 und verwies auf das in Art 25 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 191/1971 (im Folgenden DBA Niederlande), festgelegte Betriebsstättendiskriminierungsverbot.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Zu prüfen sei, ob durch die Versagung des Verlustvortrages eine Verletzung des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes nach Art 25 Abs 3 DBA Niederlande erfolgt sei. Es sei zu beachten, dass sich die Höhe des vortragsfähigen Verlustes aus der Veranlagung für das Verlustjahr ergebe (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 18 Tz 106). Der berufungsgegenständliche Verlust (aus 1999) sei in den Niederlanden bei der Veranlagung für 1999 konsumiert worden. "(N)icht nur, dass dieser Betrag ja schon bei der niederländischen Besteuerung 1999 als Verlust abgezogen wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen auch noch, dass in Folgejahren in Österreich durch die Bw. etwa erzielte Gewinne nur insoweit vom niederländischen Fiskus berücksichtigt würden, als diese Gewinne die bereits in Abzug gebrachten Verluste der Bw. übertreffen." Eine Ungleichbehandlung iSd Art 25 Abs 3 DBA Niederlande sei nicht ersichtlich. Der berufungsgegenständliche Verlust sei nämlich in den Niederlanden bei der Veranlagung 1999 abgezogen worden. Dieser Verlust dürfe nicht ein zweites Mal bei der Veranlagung in Österreich verwertet werden. Ein nochmaliger Verlustabzug würde eine zweifache Verwertung bedeuten, was als ungerechtfertigte Begünstigung zu qualifizieren wäre.

Die Besteuerung für die späteren Jahre in den Niederlanden ändere nichts daran, dass anlässlich der Veranlagung 1999 eine Konsumation des Verlustes in den Niederlanden erfolgt sei. Nach § 18 Abs 6 EStG 1988 stehe ein Verlustabzug nur zu, soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung der Vorjahre berücksichtigt worden seien. Eine Diskriminierung der Beschwerdeführerin liege nicht vor, weil auch österreichischen Unternehmen ein Verlustabzug (wegen der Berücksichtigung des Verlustes bei der Veranlagung eines vorangegangenen Jahres) nicht zustünde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 lautet:

"Als Sonderausgaben 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."

§ 102 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. in der genannten Fassung lautet:

"Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Soweit Sonderausgaben bereits nach § 70 Abs. 2 und 3 berücksichtigt wurden und ein Antrag im Sinne 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 Betriebsstätten 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."

Artikel 24 DBA Niederlande lautet:

"(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.

(2) Unbeschadet der Anwendung der Bestimmungen bezüglich des Verlustausgleiches in ihren innerstaatlichen Vorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu. Dieser Abzug entspricht dem Teil des Steuerbetrags, der sich zu diesem Steuerbetrag verhält, wie sich der Betrag der in die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkommensteile oder Vermögensteile, die nach den Artikeln 6, 7, 10 Absatz 7, 11 Absatz 3, 13 Absatz 4, 14 Absätze 1 und 2, 15, 16 Absatz 1, 17 Absatz 1, 18, 20 und 23 Absätze 1 und 2 dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, zu dem Einkommens- oder Vermögensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält. Weiterhin lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu für die Einkünfte, die nach den Artikeln 10 Absatz 2, 12 Absatz 1, 13 Absatz 2 und 14 Absatz 5 in Österreich besteuert werden dürfen und in die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogen sind. Der Betrag dieses Abzugs ist der niedrigere der folgenden Beträge:

a)

der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht;

b)

der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält.

(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, vorbehaltlich des Absatzes 4, 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.

(4) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 2 und Artikel 14 Absatz 5 in den Niederlanden besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Niederlanden gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus den Niederlanden bezogen werden."

Art 25 Abs 3 DBA Niederlande lautet:

"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.

Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen der beiden Staaten, den in dem anderen Staat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, Vergünstigungen und -ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt."

In der Beschwerde wird vorgebracht, die österreichische Betriebsstätte habe im Jahr 2000 Gewinne erwirtschaftet. Der österreichische Verlust des Jahres 1999 sei zwar in diesem Jahr in den Niederlanden zum Ausgleich mit Gewinnen zugelassen worden. Im Jahr 2000 sei aber in den Niederlanden der in Rede stehende Verlustausgleich wegen des Gewinnes der österreichischen Betriebsstätte im Ergebnis wieder rückgängig gemacht worden. Der Gewinn der

österreichischen Betriebsstätten des Jahres 2000 von ca 3,1 Mio S werde nämlich von den Niederlanden - um eine Doppelverwertung des Verlustes hintanzuhalten - "im Sinne des Befreiungsabkommens lediglich in der Höhe akzeptiert, soweit diese Einkünfte die 1999 in den Niederlanden in Abzug gebrachten Verluste" übersteigen. Der Verlustausgleich werde damit "egalisiert". Auch nach "EAS 1874" liege keine doppelte Verlustverwertung vor, wenn ein österreichischer Betriebsstättenverlust im selben Jahr in Deutschland zum Ausgleich zugelassen werde, in einem Folgejahr aber auf Grund von Gewinnen der österreichischen Betriebsstätte im Ausland eine Nachversteuerung eintrete. Zu Unrecht habe die belangte Behörde nur auf die das Jahr 1999 betreffende Veranlagung in den Niederlanden Bedacht genommen. Die Beschwerdeführerin werde durch die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Versagung des Verlustvortrages aus der österreichischen Betriebsstätte im Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art 25 Abs 3 DBA Niederlande und im Recht auf Gewährung der Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG verletzt. Die Beschwerdeführerin habe den Verlust im Ergebnis weder in den Niederlanden noch in Österreich geltend machen können. Die Betriebsstätte der Beschwerdeführerin als beschränkt Steuerpflichtiger müsse einem in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen gleichgestellt werden. Nur dann, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger den österreichischen Betriebsstättenverlust tatsächlich doppelt berücksichtigt erhalten würde, wäre die Verlustverwertung in Österreich rechtens zu versagen.

Die belangte Behörde zeigt zutreffend auf, dass im Ergebnis nicht eine mehrfache Verlustverwertung eintreten darf (vgl H. Loukota, SWI 2005, 56; sowie EuGH vom 13. Dezember 2005, C-446/03, Marks & Spencer, und das hg Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217). Eine mehrfache Verwertung desselben Verlustes stellte eine Wettbewerbsverzerrung dar.

Im gegenständlichen Fall hat allerdings die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren eingewendet, dass eine doppelte Verlustverwertung ausgeschlossen sei.

Aus der Sicht der Niederlande folgt das DBA Niederlande der Anrechnungsmethode. Dabei wird ein ausländischer Betriebsstättenverlust grundsätzlich im Verlustentstehungsjahr vom Ansässigkeitsstaat berücksichtigt. Erwirtschaftet die ausländische Betriebsstätte in einem Folgejahr einen Gewinn und wird die Steuerleistung im Betriebsstättenstaat durch den dort gewährten Verlustvortrag gemindert, rechnet der Ansässigkeitsstaat (gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA Niederlande) höchstens diesen geminderten Steuerbetrag an, wiewohl er den ausländischen Betriebsstättengewinn zur Gänze steuerlich erfasst. Im Ergebnis stellt dieses System die bloß einfache Verlustverwertung sicher (vgl nochmals H. Loukota, aaO). Dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass der Ansässigkeitsstaat den nicht um einen im Betriebsstättenstaat gewährten Verlustvortrag gekürzten Betriebsstättengewinn tatsächlich in die Besteuerung einbezieht.

In einem solchen Fall, wenn also eine doppelte Verlustverwertung, die durch eine zusätzliche Verwertung auch im Ansässigkeitsstaat entstehen würde, im Ergebnis vermieden wird, gebietet das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 25 Abs 3 DBA Niederlande die Berücksichtigung des Verlustvortrages unabhängig von der in § 102 Abs 2 Z 2 EStG enthaltenen Voraussetzung des Übersteigens der nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte (vgl nochmals H. Loukota, aaO).

Ist es im Ergebnis zur Rückgängigmachung der Berücksichtigung des österreichischen Betriebsstättenverlustes in den Niederlanden gekommen, ergibt sich somit bereits aus § 25 Abs 3 DBA Niederlande das uneingeschränkte Verlustvortragsrecht, sodass es eines Rückgriffes auf die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG nicht mehr bedarf.

Die belangte Behörde hat das von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegte Schreiben einer niederländischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 27. November 2001 dahingehend verstanden, dass in den Niederlanden bei der Veranlagung für das Jahr 2000 der österreichische Betriebsstättengewinn nicht zur Gänze, sondern nur mit dem den Betriebsstättenverlust des Jahres 1999 übersteigenden Teil angesetzt worden sei. Im Gesamtzusammenhang und vor der Hintergrund der Behauptung der Rückgängigmachung der Verlustberücksichtigung konnte die etwas unklare Formulierung dieses Schreibens aber auch dahingehend verstanden werden, dass die Niederlande im Jahr 2000 nur die auf den gekürzten österreichischen Betriebsstättengewinn entfallende Steuer anrechnen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen - unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin - eine Sachverhaltsfeststellung zu treffen, ob die Berücksichtigung des österreichischen Betriebsstättenverlustes in den Niederlanden rückgängig gemacht worden ist. Die belangte Behörde wird im

fortzusetzenden Verfahren zu prüfen haben, ob der österreichische Betriebsstättengewinn des Jahres 2000 tatsächlich - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - ungekürzt in den Niederlanden besteuert worden ist und ob sichergestellt ist, dass in den Niederlanden nur jene österreichische Steuer angerechnet wird, die sich unter Berücksichtigung des Verlustvortrages aus dem Jahr 1999 für das Jahr 2000 errechnet.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II 333/2003.

Wien, am 16. Februar 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2005140036.X00

Im RIS seit

06.04.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at