

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***2*** und die weiteren Senatsmitglieder RichterIn ***3***, sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Christian Schuckert in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch G. Denk Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H. Steuerberatungsgesellschaft, Neubaugasse 68 Tür 13s, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 2. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und vom 31.Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. April 2021 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ***Bf1*** ist seit Jahren an der deutschen ***5*** beteiligt. Die KG ermittelte seit 2007 den Gewinn gemäß § 5a dEStG nach der in dem Betrieb geführten Tonnage (Tonnagegewinnermittlung).

Der Bf. übermittelte dem Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf seine Steuererklärung für das Jahr 2015, in der er Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung, und aus Kapitalvermögen und ausländische Verluste auf Grund seiner deutschen Beteiligung ***5*** in Höhe von 13.040,77 € erklärte.

Der Bf. legte im Anhang folgendes Schreiben vom 14.11.2014 vor:

14.11.2016
FS-Ku/Sta
KdNr. XXX

5

Ergebnis für Ihre Steuererklärung 2015 in Deutschland

Sehr geehrter Herr ***1***

der Steuerberater der oben genannten Gesellschaft, die beim FA ***8*** unter der Steuer-
nummer ***6*** geführt wird, hat uns das auf Ihre Beteiligung entfallende steuerliche Ergebnis
mitgeteilt:

Tonnagegewinn gemäß § 5a EStG (Anlage G, Zeile 8)	EUR	55,56
anteiliger Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 35 EStG (Anlage G, Zeile 15)	EUR	5,43
tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer, die auf den Gewerbesteuermessbetrag entfällt (Anlage G, Zeile 16)	EUR	22,81

Falls Sie bereits Ihren Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2015 erhalten haben, wird die-
ser automatisch nach erfolgter Veranlagung der ***5*** durch das Finanzamt geändert.

Mit freundlichen Grüßen

7

Der Bf. legte weiters folgendes Schreiben vom 09.12.2016 des „Team Anlegerbetreuung“
Deutschland, zu dem Ergebnis für die Steuererklärung 2015 in Österreich betreffend ***5***
vor:

„Sehr geehrter Herr ***1***,

der Steuerberater der oben genannten Gesellschaft hat uns auf Ihre Beteiligung entfallende
steuerliche Ergebnis mitgeteilt:

Ausländische Einkünfte EUR -13.040,77

Grundsätzlich bestand in Österreich bei Veranlagungen wie dieser bis zur Veranlagung 2011 ein
Wahlrecht ausländische Verluste bei der Ermittlung des österreichischen Einkommens
anzusetzen oder hierauf zu verzichten. Die Geltendmachung dieser Verluste nach § 2 Abs. 8
öESTG führte dazu, dass in den nachfolgenden Jahren die nach österreichischen Vorschriften
ermittelten steuerlichen Gewinne bis zur Höhe der geltend gemachten Verluste
nachzuversteuern sind.

Ab der Veranlagung 2012 können ausländische Verluste aus der Beteiligung nur in der Höhe
angesetzt werden, in der auch in Deutschland steuerliche Verluste entstanden sind.

Da im Veranlagungsjahr 2015 in Deutschland ein positives Ergebnis zu versteuern ist, kann in

Österreich kein Verlust geltend gemacht werden.

*Die Gesellschaft wird in Deutschland bei dem Betriebsfinanzamt ***8*** unter der Steuernummer ***6*** geführt.*

Mit freundlichen Grüßen

****7***“*

Das Finanzamt ersuchte den Bf. mittels Vorhalt vom 20.07.2017 um folgende Auskünfte:

*„Sie werden ersucht die Verwertung der Auslandsverluste in Deutschland ab dem Jahr 2010 belegmäßig nachzuweisen, auch die deutschen Steuererklärungen, speziell die aus dem Jahr 2014, da auf ihrem Schreiben von der Capital ***7*** vom 24.09.2015 eine Passage zu finden ist, wo in Österreich keine Verluste geltend zu machen gewesen wären. Mit der Bitte um Stellungnahme, warum diese Verluste trotzdem angesetzt wurden und wie die Sachlage ab dem Jahr 2010 zu bewerten ist. (Beilagen, Details, Bilanzen, andere relevante Unterlagen). Weiters werden sie ersucht die Kapitalerträge 2015 belegmäßig nachzuweisen.“*

Der Bf. führte in der Beantwortung des Vorhaltes vom 10.10.2017 aus, dass in den zur Betrachtung stehenden Zeiträumen 2010 bis 2015 die ***5*** immer ein steuerliches Ergebnis für die Beteiligung mitgeteilt habe.

Aufgrund der verheerenden Marktlage seien die Geschäfte immer schlechter geworden, sodass die steuerlich ermittelnden Verluste immer höher geworden seien.

Eine Insolvenz stehe im Raume bzw. sei ein Verkaufsbeschluss zu fassen (wahrscheinlich mit geringen Verkaufserlösen) und anschließend sei mit Nachschusszahlungen zu rechnen.

Aus den beigelegten Bilanzen sei das gesamte Ausmaß zu sehen.

Aufgrund einer nach § 2 Abs 8 EStG 1988 bestehenden Verlustverwertungspflicht (Jakom Rz 199) hätten die Verluste angesetzt werden müssen.

Ab dem Jahre 2012 seien im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste anzusetzen.

Auch in diesen Jahren seien, wie aus den Beilagen ersichtlich ist, die steuerlichen Verluste nach deutschem Steuerrecht ermittelt worden.

Es sei jedoch, aus welchen Gründen auch immer, für die Veranlagungen realitätsfremde Tonnagegewinne gem. § 5a (dt) EStG festgesetzt worden. Diese hätten mit den wahren Ergebnissen nichts zu tun.

Tatsache sei, dass nach deutschem Steuerrecht negative steuerliche Ergebnisse ermittelt worden seien.

Eine Bindung an bescheidmäßig festgesetzte Beträge sei aus dem Gesetzestext nicht abzuleiten, noch dazu, wenn diese nichts mit der Wirklichkeit zu tun hätten, und steuerlich richtige Ergebnisse ermittelt worden seien.

Aus diesen Gründen seien ab dem Jahre 2012, wie auch davor, die negativen steuerlichen Ergebnisse angesetzt worden.

Der Bf. legte eine Aufstellung der Kapitalerträge für das Jahr 2015 vor.

Weiters legte der Bf. die Mitteilungen des Team Anlegerbetreuung betreffend die Gewinn- und Verlustrechnungen für die Geschäftsjahre vom 2012 bis 2015 und die korrigierten Ergebnisse betreffend die ***5*** für die Jahre 2010 bis 2015 vor. In den Mitteilungen wurde ausgeführt, dass betreffend die Veranlagungen ab 2012 ausländische Verluste aus der Beteiligung nur in der Höhe angesetzt werden könnten, in der auch in Deutschland steuerliche Verluste entstanden seien.

Mitgeteilt wurde auch, dass, da in den Veranlagungsjahren 2012 - 2015 in Deutschland positives Ergebnisse zu versteuern gewesen seien, in Österreich keine Verluste hätten geltend gemacht werden können.

Im Zuge der Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2015 wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Auslandsverluste

*Der Abgabepflichtige hat seit Jahren eine Beteiligung an der ***5***.*

Im Jahr 2007 wurde von einer Gewinnermittlung nach § 5 dEStG zur Tonnagegewinnermittlung gewechselt.

Da im konkreten Fall im Ausland von einer Pauschalbesteuerung (Tonnagebesteuerung) Gebrauch gemacht wurde, wurde ein Gewinn und kein Verlust für die Steuerbemessung herangezogen.

§ 2 Abs. 8 EStG kann daher in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen, weil ein nach ausländischem Steuerrecht ermittelter Verlust nicht vorliegt.

*Für das Jahr 2015 ist daher keine Berücksichtigung des (umgerechneten) Verlustes in Höhe von € 13.040,77 aus der Beteiligung an der dt. ***5*** bei der inländischen ESt-Ermittlung zulässig. Steuerliche Auswirkungen Einkommensteuer EUR 13.040,77."*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und anerkannte im Jahr 2015 nicht den Verlust in oben erklärter Höhe und führte begründend aus, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei. (Einkommensteuerbescheid 2015 v. 02.07.2018)

Den für das Jahr 2016 erklärten Verlust in Höhe von EUR 8.259,41 aus der dt. Beteiligung anerkannte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2016 gleichfalls nicht und verwies begründend auf den Betriebsprüfungsbericht (Einkommensteuerbescheid 2016 vom 31.07.2018).

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 brachte der Bf. fristgerecht Beschwerde mit folgender Begründung ein:

*„In den maßgeblichen Zeiträumen 2015 und 2016 hat die ***5*** immer ein steuerliches Ergebnis für die Beteiligung mitgeteilt.*

Aufgrund der verheerenden Marktlage wurden die Geschäfte immer schlechter, sodass die steuerlich ermittelnden Verluste immer höher wurden. Eine Insolvenz steht im Raume bzw. ist ein Verkaufsbeschluss zu fassen (wahrscheinlich mit geringen Verkaufserlösen) und anschließend ist mit Nachschusszahlungen zu rechnen.

Aus den beigelegten Bilanzen ist das gesamte Ausmaß zu sehen.

Aufgrund einer nach § 2 Abs 8 EStG 1988 bestehenden Verlustverwertungspflicht (Jakom Rz 199) müssen die Verluste angesetzt werden.

Ab dem Jahre 2012 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste anzusetzen. Auch in diesen Jahren wurden, wie aus den Beilagen ersichtlich ist, die steuerlichen Verluste nach deutschem Steuerrecht ermittelt. Es wurde jedoch, aus welchen Gründen auch immer, für die Veranlagungen realitätsfremde Tonnagegewinne gem. § 5a (dt) EStG festgesetzt. Diese haben mit den wahren Ergebnissen nichts zu tun. Tatsache ist, dass nach deutschem Steuerrecht negative steuerliche Ergebnisse ermittelt worden sind.

Eine Bindung an bescheidmäßig festgesetzte Beträge, ist aus dem Gesetzestext nicht abzuleiten, noch dazu, wenn diese nichts mit der Wirklichkeit zu tun haben, und steuerlich richtige Ergebnisse ermittelt wurden.

Auch aus Rz 198 EStR ist dies nicht erkennbar. Hingewiesen sei darauf, dass es Fälle geben kann, in denen seitens der ausländischen Behörde überhaupt kein Bescheid erlassen wird.

Weiters wäre es überschießend, würde etwa auch, wenn im Ausland die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt worden sind, eine Bindung an diesen Bescheid bestehen, da sich sonst die Schätzung selbst dann auch in Österreich auswirken würde, wenn nunmehr die zutreffenden Betriebsergebnisse vorliegen. Ferner ist keineswegs sichergestellt, dass der an die Gesellschaft ergangene Grundlagenbescheid nach in- oder ausländischen Recht auch gegenüber den Gesellschaftern wirksam geworden ist. Ohne diese Bindungswirkung könnte aber der bescheidmäßig im Ausland festgestellte Verlust schon deshalb keinesfalls zwingend im Inland zum Ansatz kommen (sh. VwGH 28.2.2018, Ro 2017/15/0041, zum Alleinverdienerabsetzbetrag).

Für unseren Standpunkt spricht auch, dass die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz, BGBl I 22/2012, ausführen: „Die Höhe des durch Umrechnung eines nach österreichischen Gewinnermittlungsregeln ermittelten ausländischen Verlustes soll mit dem Betrag des nach ausländischen Regeln ermittelten Verlustes gedeckelt werden, um die Nachversteuerung der berücksichtigten Verluste zu gewährleisten.“

Auch hier ist nur von einem „nach ausländischen Regeln“ ermittelten Verlust die Rede.

Dies bedeutet also, dass bei mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten der Gewinn-

(Überschuss-) Ermittlung im Ausland nach Wahl des Steuerpflichtigen jede davon im Ansatz kommen kann, da der Verlust in jedem dieser Fälle nach ausländischen Regeln ermittelt wurde. Aus diesen Gründen wurden für das Jahr 2015 und 2016 die negativen steuerlichen Ergebnisse angesetzt.“

Weiters führte der Bf. aus, dass er ausdrücklich auf eine Beschwerdeentscheidung verzichte und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantrage.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem BFG vor und führte in der Beschwerdevorlage **(Vorlagebericht)** aus:

„Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 sind ab der Veranlagung 2012 im Ausland nicht berücksichtigte Verluste höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres bei der Ermittlung des Einkommens in Österreich zu berücksichtigen.

Nach dem Gesetzestext ist der Verlust mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt.

Dass dieser Verlust auch tatsächlich der ausländischen Besteuerung unterworfen wurde, wird vom Gesetzestext nicht ausdrücklich verlangt.

Nach Ansicht des Finanzamtes entspricht es jedoch der Zielsetzung des Verlustdeckels, darauf abzustellen, ob und in welcher Höhe nach ausländischem Steuerrecht tatsächlich ein Verlust ermittelt wurde. Wenn das ausländische Steuerrecht unterschiedliche Ermittlungsmethoden vorsieht, muss es für Zwecke des Verlustdeckels darauf ankommen, welche Ermittlungsmethode in weiterer Folge im Ausland auch tatsächlich der Besteuerung zugrunde gelegt wurde.

Entscheidet sich daher der Steuerpflichtige für die Pauschalbesteuerung, dann tritt der schon in den Gesetzesmaterialien zum Verlustdeckel des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG angesprochene „Extremfall ein, dass sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben kann. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein gar nicht mehr möglich ist, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist“ (EB zum 1. StabG 2012).

Im Ergebnis ist für die Verlustdeckelung daher auf den tatsächlich im Ausland für die Steuerbemessung herangezogenen Gewinn/Verlust abzustellen. Da im Ausland von einer Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht wurde, wurde kein Verlust für die Steuerbemessung herangezogen. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG kann daher in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen.“

Eine Stellungnahme des Bf. erfolgte nicht.

In der vom Bf. beantragten **mündlichen Verhandlung** am 16.04.2021 führte der Bf. aus, dass er sich aufgrund der österreichischen Gesetzeslage immer bestätigt gefühlt habe, dass die Verluste geltend zu machen seien und eine Verlustdeckelung im gegenständlichen Fall durch die Tonnagegewinnermittlungen in Deutschland nicht vorgelegen habe.

Die Finanzamtsvertreterin hielt dem entgegen, dass in dem Schreiben der deutschen Anlegerbetreuung ausgeführt werde, dass im Veranlagungszeitraum 2015 in Deutschland ein positives Ergebnis zu versteuern sei und deshalb in Österreich kein Verlust geltend gemacht werden könne.

Weiter verwies sie auf das Erkenntnis des BFG vom 10.04.2019, GZ RV/7102488/2015, in dem ausgeführt werde, dass ab der Veranlagung 2012 für eine Verlustberücksichtigung in Österreich aufgrund der Verlustdeckelung kein Raum bleibe, wenn ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat in pauschalierter Form einer Besteuerung unterzogen würden.

Der Bf. führte aus, dass er immer von den tatsächlichen Ergebnissen ausgegangen sei und - da sowohl die ausländischen Verluste angegeben wurden als auch die Tonnagegewinne - er davon ausgegangen sei, dass er im gegenständlichen Fall nicht an die Pauschalierung gebunden sein könne, da diese nicht der Realität entsprochen hätte.

Der Bf. gab weiters an, dass er für das Jahr 2016 aus Deutschland nur die Mitteilung vom 09.11.2017 bekommen habe, in der der ausländische Verlust in Höhe von € 8.259,41 bekannt gegeben worden sei. In diesem Schreiben stehe zwar, dass ab der Veranlagung 2012 ausländische Verluste aus der Beteiligung nur in der Höhe angesetzt werden könnten in der auch in Deutschland steuerliche Verluste entstanden seien. Der andere Satz „Da im Jahr 2015 in Deutschland ein positives Ergebnis zu versteuern ist, kann in Österreich kein Verlust geltend gemacht werden“ sei jedoch nicht angeführt.

Weitere Unterlagen betreffend die streitgegenständlichen Jahre habe er keine. Für das Jahr 2016 seien keine Tonnagegewinne mehr bekannt gegeben worden.

Auch gab der Bf. an, dass eine Umrechnung der ausländischen Verluste durch österreichische Gewinnermittlungsregeln nicht möglich gewesen sei.

Die Frage der beisitzenden Richterin, ob Verluste in den Folgejahren geltend gemacht worden seien, wurde vom Bf. verneint, da sich "die Gesellschaft aufgelöst habe".

Er wisse nicht, ob das Verfahren (Sammelklagen) in Deutschland noch offen sei, er habe das Firmengeschehen nicht mehr weiter verfolgt. Er wollte mit der Gesellschaft nichts mehr zu tun haben.

Die Vertreterin der belangten Behörde legte die Auskunft EAS 2457 vom 17.05.2004 betreffend eine Auskunft „Nachversteuerung berücksichtigter Auslandsverluste bei ausländischer Tonnagebesteuerung“ vor, in der ua. Folgendes ausgeführt wird:

"Die in mehreren Ländern vorgesehene Tonnagebesteuerung für den Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr stellt keine benachteiligende, sondern eine begünstigende Form der Einkommensbesteuerung dar. Es kann in der Regel nicht davon ausgegangen werden, dass

ein Besteuerungsregime, dass sich anerkanntermaßen insgesamt als Begünstigung des Steuerpflichtigen darstellt, nicht auch auftretende Verlustsituationen mitberücksichtigt. Im Übrigen kann durch bloße Nichtoption für die Tonnagebesteuerung die Verlustverwertung in Deutschland aufrechterhalten werden. Eine Option zur Tonnagebesteuerung stellt damit jedenfalls einen Verzicht auf die Verlustberücksichtigung im Ausland dar und kann nach der geplanten österreichischen Neuregelung nicht zur abschließenden Verlusttragung in Österreich führen."

Weiters führt die Finanzamtsvertreterin zu den erläuterten Bemerkungen zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 aus, dass auf Seite 6 von 35 ua. folgendes festgehalten sei:

„Zu Art. 2 (Änderung der Einkommenssteuergesetze 1988, Zu Z 1 und 24 (§ 2 Abs 8 Z 3 und § 124 v Z 210 EStG 1988.

Ua. wird dazu ausgeführt, "dass, wenn eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein gar nicht mehr möglich ist, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, soll dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgend dargestellten Sachverhalt zu Grunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den Unterlagen der Betriebsprüfung und den Vorbringen der beiden Parteien im bisherigen Beschwerdeverfahren und in der mündlichen Verhandlung ergibt.

Der Bf. war seit Jahren an der ***5*** beteiligt.

Seit dem Jahr 2007 hat die KG den Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 dEStG (Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr) antragsgemäß nach der im Betrieb geführten Tonnage (Tonnagegewinnermittlung) ermittelt.

Gemäß § 5a Abs. 3 dEStG ist der Steuerpflichtige – im gegenständlichen Fall die oa. KG – an die Gewinnermittlung vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem er den Antrag gestellt hat, zehn Jahre gebunden.

Mit dem Schreiben vom 14.11.2016 wurde der Tonnagegewinn gem. § 5a dEStG für das Jahr 2015 in Höhe von EUR 55,56 bekanntgegeben.

Die ausländischen Verluste in Höhe von -13.040,77 EUR betreffend das Jahr 2015 wurden dem Bf. vom Team Anlegerbetreuung ***7*** als das auf die Beteiligung entfallende steuerlichen Ergebnis mit Schreiben vom 09.12.2016 mitgeteilt und dazu ausgeführt, da es betreffend das Veranlagungsjahr 2015 in Deutschland ein positives Ergebnis zu versteuern gewesen sei, in Österreich keine Verluste geltend gemacht werden können.

Für das Jahr 2016 wurden die ausländischen Verluste in Höhe von - 8.259,41 EUR dem Bf. von der PECURA Anleger- und Treuhandservice GmbH im Auftrag der ***7*** als das auf die Beteiligung entfallende steuerlichen Ergebnis mit Schreiben vom 09.11.2017 mitgeteilt.

In beiden oa. Schreiben (2015 und 2016) wurde mitgeteilt, dass ab der Veranlagung 2012 ausländische Verluste aus der Beteiligung nur in der Höhe angesetzt werden können, in der auch in Deutschland steuerliche Verluste entstanden sind.

Der Bf. erklärte für das Jahr 2015 den Verlust aus der deutschen Beteiligung in Höhe von EUR 13.040,77 und für das Jahr 2016 den Verlust in Höhe von EUR 8.259,41.

Die ausländischen Verluste wurden im Zuge der Veranlagungen 2015 und 2016 nicht anerkannt.

Laut den Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung war eine Umrechnung der Verluste bzw. Gewinne nach österreichischem Recht nicht möglich.

Strittig ist, ob die auf die deutschen Beteiligungen entfallenden tatsächlichen Verluste zu berücksichtigen sind, obwohl in Deutschland zur Tonnagebesteuerung optiert wurde.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 gilt, soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, 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 höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden

Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen.

4. Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen, erhöhen die nach Z 3 angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Die Erläuterungen zum 1. StabG 2012, § 2 Abs. 8 Z 3 und § 124b Z 210 EStG 1988 (Änderung des Einkommensteuergesetzes) führen aus:

"Mit dem StRefG 2005 wurde die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217), nach der die Verluste aus ausländischen Einkunftsquellen auch bei Anwendung der DBA-Befreiungsmethode in Österreich anzusetzen sind, gesetzlich verankert und eine allgemeine Regelung zur Berücksichtigung ausländischer Einkünfte geschaffen. Grundgedanke ist, dass ausländische Einkünfte bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sind und daher eine „Umrechnung“ bzw. „Adaptierung“ vom ausländischen Steuerrecht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden hat. Gleichzeitig findet eine Nachversteuerung in Österreich nur statt, wenn die Verluste – nach ausländischem Steuerrecht – verwertet werden können. Es hat sich jedoch gezeigt, dass in zahlreichen Fällen die solcherart umgerechneten Verluste höher waren als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste. Im Extremfall kann sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein gar nicht mehr möglich ist, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, soll dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt.

Die Deckelung soll erstmals bei der Veranlagung 2012 anzuwenden sein."

In diesem Sinne führt das BFG in dem Erkenntnis vom 10.04.2019, RV/7100244/2015 zur Verlustdeckelung gemäß § 2 Abs. 8 Zif. 3 EStG idF 1.StabG 2012 Folgendes aus:

"Die Neuregelung (§ 2 Abs. 8 Zif. 3 EStG) durch das 1. StabG 2012, wonach die Verwertung von Verlusten mit dem nach ausländischen Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag gedeckelt ist, sollte schon auf Ebene der Verlustverwertung das Problem der unzureichenden Nachversteuerung lösen, das dadurch entstand, dass der zu berücksichtigende Verlust zwar nach inländischem Steuerrecht ermittelt wurde, die Nachversteuerung aber auf die Verlustverwertung nach ausländischen Steuerrecht rekurrierte.

Bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 1. April 2012 bestand die Möglichkeit der Verwertung von ausländischen Verlusten – ermittelt nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts – ungeachtet dessen, ob nach ausländischem Steuerrecht ein Verlust vorlag. Somit stand auch die Anwendung einer pauschalierten Besteuerungsform einer Verlustverwertung in Österreich nicht entgegen.

So bleibt ab der Veranlagung 2012 für eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung kein Raum, wenn ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat in pauschalierter Form einer Besteuerung unterzogen werden.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut stellt das Erfordernis der Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts (unabhängig von der mit dem 1. StabG 2012 eingeführten Verlustdeckelung) eine tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Verlustverwertung in Österreich gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 dar."

Fuchs/Unger führen zu § 2 Abs. 8 Z 3 EStG idF 1. StabG 2012 im Einkommensteuer-Kommentar Hofstätter/Reichel § 2 EStG 1988, Tz 166 aus: "Mit der Novellierung des ersten Satzes des § 2 Abs. 8 Z 3 durch das 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012 wurde vorgesehen, dass die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen sind, somit bereits die Berücksichtigung (Hereinnahme) ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Die ausländischen Verluste sind damit zwar nach § 2 Abs. 8 weiterhin in Österreich zu verwerten, allerdings nur in Höhe des nach ausländischem Steuerrecht berechneten Betrages. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, ist ausgeschlossen, weil nach ausländischen Recht kein Verlust vorliegt."

Wie auch den Ausführungen in der von der Vertreterin der belangten Behörde vorgelegten EAS 2457 vom 17.05.2004 (somit bereits vor dem Inkrafttreten des 1. StabG) zu entnehmen ist, stelle eine Option zur Tonnagegewinnbesteuerung daher jedenfalls einen Verzicht auf die Verlustberücksichtigung im Ausland dar und könne nach der geplanten österreichischen Neuregelung nicht zur abschließenden Verlusttragung in Österreich führen.

Im gegenständlichen Fall hat die "****5****" 2007 den Antrag auf Tonnagebesteuerung gemäß § 5a dEStG gestellt.

In § 5a Abs. 1 Satz 1 dEStG ist geregelt, dass anstelle der Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs. 1 oder § 5 der Gewinn nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln ist.

Laut § 5a dEStG besteht eine Bindung von 10 Jahren.

Laut den Ausführungen im EStG/KStG Kommentar Herrmann/Heuer/Raupach zum § 5a dEStG ist die Konsequenz der Tonnagegewinnermittlung, "dass der Gewinn ausschließlich nach der Tonnage berechnet wird und damit unabhängig vom tatsächlichen Gewinn bzw. Verlust ist. In

Jahren positiver wirtschaftlicher Situation im internationalen Seeschiffsverkehr führt die Tonnagesteuer dazu, dass nur ca. 5% des tatsächlichen Gewinnes versteuert werden müssen. In wirtschaftlichen schlechten Jahren führt die zehnjährige Bindungswirkung des § 5a Abs. 3 Satz 5 dazu, dass ein Gewinn versteuert werden muss, obwohl tatsächlich Verluste entstanden sind. Der Steuerpflichtige hat das Recht, nicht aber die Pflicht, die Option in Anspruch zu nehmen."
(Barche in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5a dEStG Anm 20)

Auf Grund der beantragten Tonnagegewinnermittlung gemäß § 5a dEStG wären in Deutschland dann – wenn auch - niedrige Gewinne zu versteuern, in Österreich würde hingegen die Berücksichtigung der tatsächlichen Verluste zu einer abschließenden Verlusttragung führen.

Wie bereits im o.a. Erkenntnis des BFG ausgeführt, sollte die Neuregelung durch das 1. StabG 2012, wonach die Verluste mit den nach ausländischen Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag gedeckelt ist, schon auf der Ebene der Verlustverwertung das Problem der unzureichenden Nachversteuerung lösen, das dadurch entstanden ist, dass der zu berücksichtigende Verlust zwar nach inländischem Steuerrecht ermittelt wurde, ungeachtet dessen, ob nach ausländischen Steuerrecht ein Verlust vorlag.

Da in Deutschland auf die Beteiligung als steuerliches Ergebnis ein Tonnagegewinn gemäß § 5a dEStG entfiel, war daher in Österreich gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 kein Verlust zu berücksichtigen.

Den Ausführungen des Bf., dass die von ihm erklärten ausländischen Einkünfte, die "tatsächlichen" Verluste darstellten und bei der österreichischen Veranlagung zu berücksichtigen seien und nicht die Gewinne, die sich auf Grund der beantragten "Tonnagebesteuerung" ergaben, kann das BFG daher nicht folgen.

Die Beschwerde scheitert allerdings auch bereits aus folgenden Überlegungen:

Wenn nun der Bf. weiters vermeint, dass die Vorlage von "steuerlichen Ergebnismitteilungen", die lediglich einen (negativen) Saldo der ausländischen Einkünfte aus den deutschen Schiffsbeteiligung ausweisen, einen ausreichenden Nachweis für die auf Basis der österreichischen Vorschriften ermittelten Verluste darstellen, so ist dieser Ansicht des Bf. entgegenzuhalten, dass die Bekanntgabe der streitgegenständlichen Verluste als Nachweisführung für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts bzw. einer entsprechenden Umrechnung, nicht ausreichen.

Es waren daher weder für 2015 noch für 2016 die erklärten Verluste anzuerkennen.

3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es zur Frage ob die Verlustdeckelung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG idF des 1. StabG. 2012BGBl I 22/2912, zum Zug kommt, wenn die Gewinnermittlung im Ausland pauschal erfolgt, keine Rechtsprechung gegeben ist, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 28. Mai 2021