



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO der Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1998, entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielt unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmerin der Firma D. in Solingen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. September 2001, 99/14/0217, stellte die Bw. am 13. Jänner 2003 einen Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO der Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1998. Die Bw. habe in den betreffenden Jahren aus ihrer Beteiligung an der D. folgende negative Einkünfte erwirtschaftet:

	DM	ATS
1995	35.054,74	247.291,17
1996	175.710,85	1.237.229,26
1997	31.801,87	223.742,37
1998	180.383,66	1.269.626,75

Diese Einkünfte seien in den Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 1998 auf Grund der damals geltenden Rechtsmeinung lediglich progressionsmindernd berücksichtigt worden.

Laut Meinung des BMF könne im Fall einer Nichtberücksichtigung eines Auslandsverlustes eine Aufhebung des heute als rechtswidrig erkannten Bescheides gemäß § 299 BAO durch die

Oberbehörde bzw. – nach der Abgabenrechtsmittelreform – durch die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgen.

Der Bescheid sei rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Dies könne insbesondere Folge sein von mangelnder Kenntnis abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen, Übersehen aktenkundiger Umstände, unrichtiger Auslegung von Abgabenvorschriften, Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union.

Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO seien Aufhebungen nach § 299 BAO, die in Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vorschriften oder mit Gemeinschaftsrecht der EU erfolgen bis zum Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf der Frist möglich.

Die Außerachtlassung der Auslandsverluste sei aufgrund der falschen Anwendung und Interpretation eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt. Durch die fälschliche Anwendung des DBA sei es zur Nichtberücksichtigung der negativen Einkünfte aus den Auslandstätigkeiten gekommen. Wäre das Doppelbesteuerungsabkommen bereits richtig angewendet worden, wäre es nach innerstaatlichem Recht zur Begründung eines innerstaatlichen Besteuerungsanspruchs (Welteinkommensprinzip) und somit nicht zur Ausscheidung der negativen Einkünfte gekommen. Es sei daher eine Aufhebung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO möglich, da die falsche Anwendung von zwischenstaatlich abgabenrechtlichen Vorschriften zu einem rechtswidrigen Bescheid geführt habe.

Die Nichtberücksichtigung der Auslandsverluste habe jedoch nicht nur dem DBA Deutschland widersprochen, sondern auch dem EU-Primärrecht (Niederlassungsfreiheit), was der VwGH im Erkenntnis vom 25. 9. 2001 damit ausgedrückt habe, dass kein verstärkter Senat notwendig war, da sich mit dem Beitritt Österreichs zur EU die Rechtslage insbesondere im Hinblick auf Art 43 EG Vertrag geändert habe. Eine Vorlage an den EuGH sei lediglich deswegen unterblieben, weil die Regelung bereits zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vorschriften widersprochen habe.

Nach Meinung des BMF müsse dem Antrag auf Aufhebung eine dementsprechende Dokumentation beigelegt werden. Es werden daher in der Anlage die beim Finanzamt Solingen West eingereichten Erklärungen zuzüglich der jeweiligen Jahresabschlüsse sowie die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1995 bis 1998 für die D., übermittelt. Darüber hinaus werde noch eine Umrechnung des Ergebnisses vom deutschen auf österreichisches Steuerrecht übermittelt. Dabei ergebe sich im Wesentlichen lediglich eine Anpassung hinsichtlich der Hinzurechnung der Hälfte der

Bewertungskosten. Ansonsten ergeben sich im vorliegenden Fall keine Unterschiede zwischen der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach österreichischem und nach deutschem Recht.

Eine Berücksichtigung der deutschen Verluste ergebe folgende Verminderung der Einkommensteuer: 1995 S 118.197, 1996 S 589.951, 1997 S 106.365 und 1998 567.815. Da es somit nicht nur zu einer geringfügigen Änderung der Einkommensteuer komme, erscheine auch aus dieser Sicht eine Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO als geboten.

Die Bw. habe in den betreffenden Jahren keine weiteren Einkünfte in Deutschland gehabt, eine Verrechnung mit positiven Einkünften in Deutschland sei daher nicht erfolgt.

Mit Bescheid vom 7. August 2003 wies das zuständige Finanzamt (FA) den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO zurück. Der in der SWI 2000 veröffentlichten Rechtsmeinung folgend, leite sich die Verpflichtung zur Berücksichtigung der Auslandsverluste aus dem inländischen Steuerrecht ab. Abgabenbescheide, die Auslandsverluste nicht berücksichtigt hätten, stünden daher mit inländischem, nicht aber mit zwischenstaatlichem Steuerrecht im Widerspruch. Die Abgabenbescheide könnten daher nicht auf Grundlage von § 299 Abs. 4 BAO (innerhalb der fünfjährigen), sondern nur auf Grundlage von § 299 Abs. 2 BAO (innerhalb der einjährigen Verjährungsfrist) der neuen Rechtslage angepasst werden. Da der Antrag nicht innerhalb der einjährigen Frist gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO eingebracht worden sei, sei dieser zurückzuweisen.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, der Zurückweisungsbescheid des FA sei rechtswidrig, weil sich die dort zitierte EAS-Erledigung (EAS 2068, SWI 2002, 402) noch auf die alte Rechtslage vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz beziehe, daher überholt und im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei. Weiters seien die Ausführungen in der zitierten EAS Erledigung, dass Abgabenbescheide, die Auslandsverluste nicht berücksichtigen nur im Widerspruch mit innerstaatlichem Recht und nicht mit zwischenstaatlichem Recht stünden, unrichtig.

- Zum Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union

Mit Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217 habe der VwGH ausgesprochen, dass ausländische Betriebsstättenverluste bei Ermittlung des Welteinkommens eines unbeschränkten Steuerpflichtigen als Kürzung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien. Der VwGH komme zu diesem Ergebnis aufgrund der Überlegung, dass bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt nichts anderes gelten könne als bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt. Dies ergebe sich aus Art. 1 Abs. 1 DBA-Deutschland. Es sei nämlich kein Fall einer dort angesprochenen Doppelbesteuerung vorgelegen. Durch die Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten (nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerrechtes ermittelten) Verlustes bei der Ermittlung des (österreichischen)

Einkommens, wie dies durch die innerstaatliche Norm des § 2 Abs. 2 EStG 1988 vorgeschrieben werde, werde der Steuerpflichtige nicht iSd Art. 1 DBA-Deutschland "doppelt zu Steuern herangezogen". Das DBA Deutschland stehe somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens nicht entgegen.

Obwohl der VwGH vorwiegend mit Abkommensrecht argumentiere, folge er im wesentlichen dem in der Literatur aufgezeigten Lösungsweg, welcher aus den Vorgaben des EU-Rechts hergeleitet werde (vgl. Trenkwalder-Firlinger, SWI 2001, 514). Dafür sprächen auch die Hinweise in der Begründung des VwGH. Zum einen verweise er auf einen Beitrag von Tumpel (SWI 2002, 55), in dem dieser mit europarechtlichen Überlegungen argumentiert habe, zum anderen rechtfertige er das Nichterfordernis eines verstärkten Senats mit der Änderung der Rechtslage durch den mit 1. 1. 1995 erfolgten EU-Beitritt Österreichs, insbesondere durch Art. 43 EG-Vertrag (Niederlassungsfreiheit).

Wenn das Gemeinschaftsrecht aber die Begründung der Entscheidung nicht trage, könne der österreichische EU-Beitritt auch nicht rechtfertigen, warum kein verstärkter Senat entschieden habe (vgl. Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA Auslegung, SWI 2002, 86).

Es sei daher davon auszugehen, dass die Nichtberücksichtigung der Auslandsverluste nach Meinung des VwGH nicht nur dem Abkommensrecht widerspreche, sondern auch dem EU-Primärrecht (Niederlassungsfreiheit). Eine Vorlage an den EuGH sei lediglich deshalb unterblieben, weil die Regelung bereits zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen widersprach und dies daher nicht mehr notwendig gewesen sei. Weiters sollte möglicherweise wegen der zusätzlichen Verlängerung der Verfahrensdauer scheinbar die Vorlage an den EuGH vermieden werden.

Da daher die Nichtberücksichtigung der Auslandsverluste nicht nur Abkommensrecht, sondern auch dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widerspreche, sei für die Frist zur Einbringung eines Antrages nach § 299 BAO jene des § 302 Abs. 2 lit. c BAO (Ablauf der Verjährungsfrist) anzuwenden.

- Zum Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vorschriften

Die Außerachtlassung der Auslandsverluste sei aufgrund der falschen Anwendung und Interpretation eines Doppelbesteuerungsabkommens und nicht eines staatlichen Steuerrechts erfolgt. Wie der VwGH ausgeführt habe, stehe das DBA Deutschland einem Verlustausgleich nicht entgegen. Gerade durch die fälschliche Anwendung des DBA sei es zur Nichtberücksichtigung der negativen Einkünfte aus den Auslandstätigkeiten und zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes gekommen. Wäre das Doppelbesteuerungsabkommen bereits richtig angewendet worden, wäre es nach innerstaatlichem Recht zur Begründung eines innerstaatlichen Besteuerungsanspruches gekommen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben und die Einkommensteuer 1995 bis 1998 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind nach § 302 Abs. 2 BAO zulässig:

- a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;
- b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist;
- c) Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist;
- d) Aufhebungen nach § 300 bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Rechtskraft des angefochtenen Bescheides.

Nach Ritz, Kommentar zur BAO³, RZ 32 und 33 zu § 299 BAO ist der auf Aufhebung gerichtete Antrag zurückzuweisen, wenn

- er nicht fristgerecht eingebracht ist, oder
- er unzulässig ist (z. B. bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder wenn der aufzuhebende Bescheid nicht rechtswirksam ergangen ist).

Hingegen ist der Antrag abzuweisen, wenn

- der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist,
- die Aufhebung aus Ermessensgründen zu unterbleiben hat,
- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (z. B. gemäß § 293 BAO oder § 293 b BAO).

§ 299 BAO ist eine Verfahrensvorschrift und somit ab In-Kraft-Treten (das ist der 1. Jänner 2003) auch für vor dem 1. Jänner 2003 erlassene Bescheide anzuwenden (siehe Ritz, Kommentar zur BAO³, RZ 69 zu § 299 BAO).

Der Antrag der Bw. stützt sich ausdrücklich darauf, dass die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995 bis 1998 sowohl im Widerspruch mit dem DBA Deutschland als auch im Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht stünden. Nach § 302 Abs. 2 lit. c BAO endet im Falle des Widerspruches eines Bescheides mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union die Frist zur Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung mit Ablauf der Verjährungsfrist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Nach § 209 Abs. 1 (in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung) wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Der mit dem angefochtenen Bescheid zurückgewiesene Antrag wurde von der Bw. am 13. Jänner 2003 – und damit vor Ablauf der jeweiligen Verjährungsfrist der betroffenen Einkommensteuerbescheide – beim Finanzamt eingebracht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Antragstellung fristgerecht erfolgt, weil der Antrag auf Bescheidaufhebung damit begründet wurde, dass ein Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen und auch mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vorliege. Die Beurteilung der Frage, ob tatsächlich ein derartiger Verstoß vorliegt und die Bescheide, deren Aufhebung begehrt wird, aus diesem Grund mit einer Rechtswidrigkeit behaftet sind, bedarf einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen bzw. dem Gemeinschaftsrecht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurde der Antrag fristgerecht eingebracht und wäre der Antrag daher – selbst dann, wenn objektiv gesehen kein Widerspruch mit zwischen-

staatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen bzw. keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliegen würde – nicht zurückzuweisen (sondern abzuweisen) gewesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ist die Berufung nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, d.h. neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Es ist also über die Berufung ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Berufungsvorentscheidung abzusprechen. Die Berufungsbehörde ist demnach im Falle einer verfehlten erstinstanzlichen Entscheidung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen, sie kann diese in jede Richtung abändern, aufheben oder aber bestätigen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, 96/17/0441 mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S. 2793 zu § 289 BAO).

Hat das Finanzamt beispielsweise einen Antrag auf Wiederaufnahme bescheidmäßig abgewiesen, so ist Sache der Inhalt des Spruches erster Instanz, sohin die ablehnende Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag des Antragstellers. Über diesen erstinstanzlichen Abspruch im Sinn des § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden, liegt in der sachlichen Zuständigkeit der Rechtsmittelbehörde. Sie kann dabei etwa auch in Erlassung einer abweisenden Berufungsentscheidung den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides dahingehend abändern, dass der Wiederaufnahmeantrag nicht ab-, sondern zurückgewiesen wird (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

Die Berufungsbehörde darf aber nicht eine Sachentscheidung treffen, wenn die Verwaltungsbehörde erster Instanz aus Formalgründen einen Antrag zurückgewiesen hat, weil damit in der Sachfrage der Partei eine Instanz genommen wäre. Im Gegensatz zum umgekehrten Fall, bei dem die Behörde erster Instanz eine Sachentscheidung getroffen hat und damit auch bereits alle Prozessvoraussetzungen geprüft und somit auch darüber befunden hat (vgl. VwGH 28.6.1994, 92/05/0063 zum AVG).

Wurde ein verfahrensrechtlicher Bescheid wie z. B. die Zurückweisung eines Antrages zu Unrecht erlassen, so hat die Berufungsbehörde diesen verfahrensrechtlichen Bescheid

ersatzlos aufzuheben (siehe Ritz, Kommentar zur BAO³, Rz 34 zu § 289 BAO mit Hinweis auf Stoll, JBl. 1982, 12).

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war im vorliegenden Fall der Antrag der Bw. auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO. Mit dem Spruch des Bescheides hat das Finanzamt den Antrag zurückgewiesen und somit nur über die Rechtzeitigkeit bzw. Zulässigkeit des Antrages abgesprochen. In der Begründung hat das Finanzamt zwar nicht nur die Rechtzeitigkeit des Antrages verneint, sondern darüber hinaus auch bereits eine inhaltliche Prüfung des Antrages vorgenommen und das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dezidiert verneint. Lässt der Spruch eines Bescheides allerdings für sich allein beurteilt keine Zweifel an seinem Inhalt offen, dann kann die beigegebene Begründung nicht als Auslegungsbehelf für den Inhalt des Spruches herangezogen werden (vgl. etwa VwGH 19.3.2001, 2001/17/0038, 0039).

Abgesprochen wurde mit dem angefochtenen Bescheid in rechtskraftfähiger Form nur darüber, ob ein Grund für die Zurückweisung des Antrages gemäß § 299 BAO vorliegt. Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist daher nur die Prüfung der formellen Voraussetzungen des Antrages gemäß § 299 BAO (d. h. ob der Antrag fristgerecht eingebracht wurde bzw. ob der Antrag zulässig ist), nicht aber die inhaltliche Prüfung der Einkommensteuerbescheide (ob tatsächlich ein Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vorschriften bzw. Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliegt). Da der Antrag – wie oben dargestellt – rechtzeitig eingebracht wurde und Gründe für eine Unzulässigkeit des Antrages ebenfalls nicht ersichtlich sind, war im gegenständlichen Berufungsverfahren der Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Die erstmalige inhaltliche Entscheidung über den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 BAO hat jedoch durch die Abgabenbehörde erster Instanz im Spruch eines Bescheides (entweder durch Abweisung des Antrages oder durch Aufhebung der Einkommensteuerbescheide) zu erfolgen. Hinzuweisen ist, dass das FA hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1998 am 1. März 2006 Berufungsvorentscheidungen erlassen hat, die dem Berufungsbegehren bereits Rechnung getragen haben.

Wien, am 7. Jänner 2008