

GZ. RV/0408-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Manuela Rodler, gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 sowie die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 des Finanzamtes Schwaz entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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

Der Bw., ein deutscher Staatsangehöriger, war bis zum März 2000 in Deutschland wohnhaft und dort unbeschränkt steuerpflichtig. Er hat bis zum Jahr 2000 in Deutschland Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Betrieb einer p. Praxis bezogen. In Österreich hat er bis zum

Jahr 2000 keine Einkünfte erzielt, sodass er in Österreich nicht steuerpflichtig war. Im Jahr 2000 hat er seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt. Der Bw. bezieht seit 15. März 2000 in Österreich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus dem Betrieb einer p. Praxis. Im Jahr 2000 hat er in Deutschland keine Einkünfte mehr erzielt, sodass er in Deutschland nicht mehr – auch nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – steuerpflichtig war.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde die Berücksichtigung eines Verlustabzuges in Höhe von 7.071.171 S beantragt. Der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde ein vom deutschen Finanzamt X ausgefertigter Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum Stichtag 31.12.2000 sowie der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 beigelegt. Der Verlustabzug zum 31.12.2000 betrug DM 1.005.066. Dem Bescheid ist weiters zu entnehmen, dass die Verluste aus dem Jahr 1999 und den Vorjahren stammen. Nach den vorgelegten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 hat der Bw. in diesem Jahr (im Gegensatz zu seiner Gattin) in Deutschland keine Einkünfte mehr erzielt.

In der Einkommensteuererklärung 2001 wurde der Verlustabzug in Höhe von 6.784.566 S beantragt.

Mit Ausfertigungsdatum 5. Juni 2002 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000. Der Verlustabzug wurde antragsgemäß gewährt. Die Einkommensteuer wurde mit 0 S festgesetzt.

Mit Bescheid vom 23. April 2003 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 5. Juni 2002 gemäß § 299 BAO vom Finanzamt aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, der geltend gemachte Verlustvortrag sei nach dem vorgelegten deutschen Steuerbescheid in den Jahren 1999 und den Vorjahren entstanden. Aufgrund des VwGH - Erkenntnisses vom 25.9.2000, 99/14/0217, seien Auslandsverluste bei der Veranlagung von unbeschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die Einkünfte aus Staaten beziehen würden, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestünden. Da durch den Zuzug nach Österreich im Jahr 2000 nur inländische Einkünfte bezogen worden seien, seien die im Ausland erwirtschafteten Verluste nicht vortragsfähig.

Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit von Abgabenbescheiden einzuräumen und den Einkommensteuerbescheid 2000 aufzuheben.

Mit Ausfertigungsdatum 25. April 2003 wurde der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid 2000 erlassen, in dem der Verlustabzug nicht mehr gewährt wurde. Die Einkommensteuer wurde in diesem Bescheid mit 59.390 S festgesetzt.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 25. April 2003) wurde der beantragte Verlustabzug von 6.784.566 ebenfalls nicht gewährt. Zur Begründung wurde auf den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2000 verwiesen.

Mit Eingaben vom 26. Mai 2003 bzw. 30. Mai 2003 wurde gegen die genannten Bescheide fristgerecht Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, das Finanzamt wolle die Verlustvorträge des Steuerpflichtigen aus seiner selbständiger Arbeit nicht anerkennen. Unter Verweis auf den Inhalt des VwGH Erkenntnisses vom 25.9.2001, 99/14/0217, wolle die Behörde mittels Umkehrschluss ableiten, dass Verlustvorträge aus selbständigen Tätigkeiten, die in anderen Ländern entstanden seien, mit welchen ein Doppelbesteuerungsabkommen bestehet in Österreich, wo der Bw. seit dem Jahr 2000 unbeschränkt steuerpflichtig sei, nicht anzurechnen seien.

Aus dem Judikat lasse sich die Schlussfolgerung nicht ableiten. Die diesbezüglichen Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien, die den (wahren) Grund für die Aufhebung darstellen dürften, könnten die Aufhebung nicht tragen. Vielmehr lasse sich aus dem Judikat ableiten, dass Verluste (jedenfalls) und auch Verlustvorträge (bei systemkonformer Fortentwicklung der Aussagen in diesem Judikat), wenn diese im anderen Land nicht mehr geltend gemacht werden könnten und eine Doppelverwertung ausgeschlossen werden könne, zu berücksichtigen seien.

Weiters werde auf die Judikatur des EuGH zu Art. 43 EU-Verträge iVm Verlusten und Verlustvorträgen hingewiesen. Auch aus dem Verweis des VwGH im angeführten Erkenntnis auf Art. 43 der EU Verträge sei zu schließen, dass die in den Jahren vor 2000 in Deutschland erzielten Verluste von den österreichischen Finanzbehörden als Verlustvorträge anzuerkennen seien.

Zudem sei die Ermessensentscheidung nicht schlüssig. Selbst bei Vorliegen einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes könnte bloß eine geringfügige Rechtswidrigkeit vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Juli 2003 bzw. 7. Juli 2003 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 7. August 2003 bzw. 8. August 2003 wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Hinsichtlich der Berufung

gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 wurde auf die Berufung vom 26. Mai 2003 verwiesen. Bezüglich der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 und 2001 (Ausfertigungsdatum 25. April 2003) wurde ergänzend auf die Judikatur des EuGH betreffend die Freizügigkeit im Sinne der EU Verträge verwiesen. Die Anwendung von Rechtsvorschriften des Aufnahmelandes würde dann die Niederlassungsfreiheit in diskriminierender Art und Weise beeinträchtigen, wenn diese Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten nicht auf alle ihrer Herrschaft unterworfenen Personen nach objektiven Merkmalen und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit der Betroffenen anwendbar sei. Würde ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger Verluste aus seinem Betrieb erzielen und diesen einstellen, so könnten die erzielten Verluste – Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung vorausgesetzt – als Verlustvorträge in nachfolgenden Jahren mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Der Bw. habe in Deutschland negative Einkünfte aus dem Betrieb einer p. Praxis erzielt. Er habe seinen Wohnsitz und sein Unternehmen nach Österreich verlegt. Er habe in Deutschland keine Möglichkeit mehr seine Verluste auszugleichen. Unter Berufung auf das zitierte Urteil und die ständige Rechstsprechung des EuGH erscheine die Nichtgewährung durch die Behörde als gemeinschaftsrechtswidrig.

### ***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 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO).

Nach § 299 BAO idF des AbgRmRefG (BGBl. I 2000/97) kann ein Bescheid durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden. Eine Aufhebung ist nur mehr wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes möglich. Der Inhalt eines Bescheides ist dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Der Bw. ist der Ansicht, dass eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht vorliegen würde. Dies deshalb, weil er in Deutschland mangels Einkünfterzielung keine Möglichkeit mehr habe seine Verluste zu verwerten.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), " und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105".

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

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

Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Eine Berücksichtigung von Verlusten, die vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, aus einer dieser zeitlich vorgelagerten Tätigkeit im Ausland entstanden sind, sehen die Bestimmungen des EStG nicht vor. Derartige Verluste kommen weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 in Betracht.

Die vom Bw. begehrte Verlustverwertungsmöglichkeit ist nach Meinung der Referentin auch nicht aus dem Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217, ableitbar. Diesem Erkenntnis lag nämlich folgender mit dem Streitfall nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde: Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführerin erwirtschaftete im Streitjahr neben (positiven) inländischen Einkünften von rd 3,8 Mio S einen Verlust als Mitunternehmerin einer deutschen OHG von rd 142.000 S.

Strittig war, wie der in Deutschland erwirtschaftete Verlust unter Bedachtnahme auf das DBA Deutschland bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer zu berücksichtigen war.

In diesem Erkenntnis gab der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung von "befreiten" Auslandsverlusten auf: Während er bis

dahin davon ausging, dass auf befreite ausländische Quellen entfallende Verluste aus der Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates auszuscheiden und nur im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind, kam er nun im Anwendungsbereich des aus 1954 stammenden DBA mit Deutschland zum Ergebnis, dass die Verluste im Ansässigkeitsstaat die Bemessungsgrundlage mindern. Gleichzeitig nahm der Verwaltungsgerichtshof aber auch an, dass in Folgeperioden im Ausland verwertete Verluste den Betrag der im Ansässigkeitsstaat befreiten Auslandseinkünfte kürzen und die im Ausland mit Gewinnen verrechneten Verluste somit im Ansässigkeitsstaat nachzuversteuern sind (vgl. Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA Auslegung, SWI 2002, 86).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im angeführten Erkenntnis jedoch weder auf Art. 43 EG noch auf die diesbezügliche Judikatur verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsansicht bzw. seine Abkommensinterpretation ausschließlich auf den Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens gestützt. Mit gemeinschaftsrechtlichen Überlegungen hat der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis nicht argumentiert.

Auch lagen den Entscheidungen des EuGH zum Thema "grenzüberschreitender Verlustausgleich" keine mit dem Berufungsfall vergleichbaren Sachverhalte zugrunde. Im Urteil vom 14.12.2000, C-141/99 AMID, und vom 15. Mai 1997, C-250/95 Futura Participation SA und Singer ging es um die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten von Kapitalgesellschaften.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Betriebsstättenverlusten hat der EuGH in der Rechtssache der Futura Participations SA und Singer grundlegend ausgeführt, dass es nicht gegen Art. 43 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung, nicht aber seinen Sitz hat, davon abhängig macht, dass die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die der Steuerpflichtige in diesem Staat erzielt hat, sofern Steuerinländer nicht besser behandelt werden. Wenn für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Steuer von Steuerausländern nur die Gewinne und Verluste berücksichtigt werden, die aus ihren Tätigkeiten im Inland stammen, so entspricht dies dem steuerlichen Territorialitätsprinzip. Eine solche Regelung enthält weder eine offene noch eine verdeckte Diskriminierung, wie sie der EG-Vertrag verbietet.

Die AMID hingegen war eine belgische Aktiengesellschaft mit Sitz und Steuersitz in Belgien. Die unterhielt außerdem eine feste Betriebsstätte im Großherzogtum Luxemburg. Aufgrund des zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg abgeschlossenen

Doppelbesteuerungsabkommens waren die Einkünfte von AMID aus ihrer festen Betriebsstätte in Luxemburg in Belgien von der Steuer befreit. AMID erzielte im Wirtschaftsjahr 1982 in ihrer luxemburgischen Betriebsstätte einen Gewinn von 3.541.118 LFR und in Belgien einen Verlust von 2.126.926 BFR. Das Verfahren in der AMID betraf eine Regelung des belgischen Rechts, die bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens von inländischen Gesellschaften, die in Ausübung ihres Rechts auf freie Niederlassung Zweigniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten errichtet haben, die Möglichkeit, die in einem früheren Steuerzeitraum im Herkunftsmitgliedstaat entstandenen Verluste zu übertragen, beschränkt, wenn sie in demselben Steuerzeitraum in einem anderen Mitgliedstaat durch eine feste Betriebsstätte Gewinne erzielt haben. Die Verrechnung dieser Verluste wäre hingegen möglich, wenn sich die Betriebsstätten dieser Gesellschaften ausschließlich im Herkunftsmitgliedstaat befänden. Die belgische Regelung behandelt somit durch die Zuordnung der inländischen Verluste zu den durch DBA befreiten Gewinnen Gesellschaften des innerstaatlichen Rechts, die nur im Inland Betriebsstätten haben, steuerlich anders als Gesellschaften, die feste Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat unterhalten (vgl. Tumpel, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 ff.).

Soweit der Bw. ganz allgemein auf die Judikatur des EuGH betreffend die "Freizügigkeit" verweist, ist ihm entgegen zu halten, dass die EuGH Rechtsprechung durchwegs die Diskriminierung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen zum Inhalt hat. In diesem Zusammenhang hat der EuGH z.B. in der Rechtssache Schumacker (Urteil vom 14.2.1995, C-297/93) und Wielockx (Urteil vom 11.8.1995, C-80/94) festgestellt, dass eine unterschiedliche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger zulässig ist, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Denn sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstandes bestehen objektive Unterschiede. Allerdings ist eine davon unterschiedliche Beurteilung dann anzustellen, wenn der Steuerpflichtige seine gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, ohne dort ansässig zu sein. Dann befindet er sich nämlich hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation wie unbeschränkt Steuerpflichtige, die dort die gleiche Tätigkeit ausüben.

Ein mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt war bislang nicht Gegenstand eines EuGH Verfahrens. Zudem befinden sich Personen, die ihren Wohnsitz oder Sitz von einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich verlegen (Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat zur unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedstaat) nicht in

einer vergleichbaren Lage mit Personen, die in Österreich durchgehend ansässig und somit durchgehend unbeschränkt steuerpflichtig sind. Eine (steuerliche) Gleichstellung der vorgenannten Personen gebietet auch die Niederlassungsfreiheit nicht. Im Berufungsfall ist die Ungleichbehandlung eine Folge der Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen, die in Ermangelung gemeinschaftlicher Harmonisierungsmaßnahmen bestehen.

Aus den genannten Gründen ist eine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten, die vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, aus einer dieser zeitlich vorgelagerten Tätigkeit im Ausland entstanden sind, nicht möglich.

Da der Einkommensteuerbescheid vom 5. Juni 2002 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet war, erfolgte dessen Aufhebung zu Recht.

Das Finanzamt hat aber auch das Ermessen richtig geübt. Im Streitfall liegt keine geringfügige Rechtswidrigkeit vor. Die Nichtgewährung des Verlustvortrages führt nämlich zu einer erheblichen Änderungen der Abgabenvorschreibung gegenüber dem Erstbescheid vom 5. Juni 2002. Schon daraus folgt nach Meinung der Referentin, dass das Finanzamt mit der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 5. Juni 2002 von dem ihm eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat. Ein schutzwürdiges Interesse des Berufungswerbers am Rechtsbestand des mit einer keineswegs geringfügigen Rechtswidrigkeit belasteten Erstbescheides ist nach Auffassung der Referentin nicht zu ersehen.

Im Übrigen hat das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen gesetzmäßig ausgeübt, weil das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden und an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Parteiinteresse an der Rechtsbeständigkeit überwiegt.

Aus den angeführten Gründen erfolgte auch die Versagung des Verlustvortrages in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 (Ausfertigungsdatum 25. April 2003) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 24. Februar 2004