

GZ. RV/0146-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid für die Einkommensteuer 1995 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe 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

Der Berufungswerber ist Installateur und hat zwei Betriebe, nämlich einen Österreich (Betrieb Ö) und einen in Deutschland (Betrieb D), unterhalten.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 1995 erläuterte der Berufungswerber seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form, dass er den Gewinn beim Betrieb Ö (1.654.726,00 S) mit dem Verlust beim Betrieb D (-1.564.451,00 S) saldierte und daher 90.275,00 S als der österreichischen Besteuerung zu unterziehend angab.

Die 1.564.451,00 S hatte er aus der Summe der steuerlich in Deutschland nicht verwertbaren Verluste in den Jahren 1992 bis 1994 errechnet. Dies begründete er damit, dass der Betrieb D im Jahr 1995 eingestellt worden wäre und daraus noch Verluste zu erwarten seien und verwies auf eine Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zum negativen Progressionsvorbehalt durch Verlustvortrag (EAS 289). Dementsprechend erklärte der Berufungswerber die -1.564.451,00 S auch als Einkünfte, denen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zustehen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 1995 datiert vom 18. März 1997 bloß die in Österreich erzielten Einkünfte des Berufungswerbers und begründete dies damit, dass in Deutschland entstandene Verluste nicht mit positiven Einkünften der selben Einkunftsart im Inland ausgeglichen werden könnten, wenn das Besteuerungsrecht dafür Deutschland zustehe. Ein negativer Progressionsvorbehalt sei nur bei ausländischen Einkünften des selben Wirtschaftsjahres möglich. Entgegen der Ankündigung in der getrennt zugesandten zusätzlichen Begründung wurde der Einkommensteuerbescheid 1995 jedoch nicht gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) vorläufig erlassen, da ein entsprechender Hinweis im Spruch fehlt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 26. März 1997, in welcher dieser darlegt, dass nach der bereits oben erwähnten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen eine entlastungsbedürftige internationale Doppelbesteuerung auch dann vorliege, wenn beide Staaten dem Grunde nach abzugsfähige Ausgaben unberücksichtigt lassen würden. Härten die sich daraus ergeben würden, könnten durch Ansatz solcher Auslandsverluste für den negativen Progressionsvorbehalt gemildert werden. Voraussetzung seien der Ausschluss der Verwertung im Ausland, die Ermittlung der Verluste nach österreichischem Recht und das Erfüllen der Vortragsvoraussetzungen nach österreichischem Recht. Aufgrund der Betriebseinstellung des Betriebs und des noch zu erwartenden Verlustes für das Jahr 1995 seien alle genannten Voraussetzungen erfüllt.

Mit Schreiben vom 24. Juni 1997 gab der Berufungswerber noch die "einwandfrei nach österreichischen Recht ermittelten, sowie nicht mehr verwertbaren ausländischen Betriebsverluste" bekannt. Dabei erklärte er einen Verlust beim Betrieb D unter

Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes von -72.693,78 DM (-511.439,25 S).

Dementsprechend errechnete der Berufungswerber unter Berücksichtigung der Vorjahresverluste einen negativen Progressionsvorbehalt von 2.073.309,00 S.

Mit Schreiben vom 15. Januar 1998 legte der Berufungswerber noch die antragsgemäß erledigten deutschen Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für 1995 vor und mit Schreiben vom 28. Juli 2003, einem Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz folgend die Jahresabschlüsse des Betriebes D für die Jahr 1992 bis 1994, deren Übereinstimmung mit dem österreichischen Recht der Berufungswerber behauptete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt, nämlich anhaltende Verluste bei einem deutschen Betrieb und gleichzeitigen positiven Einkünften in Österreich, ist die Rechtsfrage der Verwertung von deutschen Verlusten im Rahmen der österreichischen Einkommensteuer nach dem Abkommen vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl. Nr. 361/1994 (DBA Deutschland alt), zu klären.

Mit dieser Frage hatte sich der Verwaltungsgerichtshof in jüngerer Zeit in zwei Fällen (VwGH 25.10.2001, 99/15/0149 und 25.9.2001, 99/14/0217) auseinander zu setzen. Beide Erkenntnisse kommen zum gleichen rechtlichen Ergebnis und weichen von der bis dahin bestehenden Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes ab. Das letztgenannte Erkenntnis sei hier auszugsweise dargestellt:

"Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland lautet: "Durch dieses Abkommen soll vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuern oder Grundsteuern für die Vertragstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden." Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland legt das Ziel und den Zweck des Abkommens fest. Das Abkommen bezweckt ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Es richtet sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Dies schließt aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein. Es soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten erfolgen. Die Verwirklichung dieses Abkommenszieles stößt insofern auf Grenzen, als rein innerstaatliche Sachverhalte, je nachdem, ob sie nach österreichischem oder nach deutschem Steuerrecht beurteilt werden, nicht völlig deckungsgleiche Besteuerungsfolgen hervorrufen. Zu denken ist dabei insbesondere an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Steuersätze. Diese systembedingten Grenzen kann das DBA-Deutschland nicht überwinden. Im Übrigen soll es aber mit dem DBA-

Deutschland gelingen, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht höher oder niedriger zu besteuern als vergleichbare rein innerstaatliche Sachverhalte. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, welche Besteuerungsfolgen sich für einen in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen ergeben, der neben inländischen Einkünften auch einen Verlust in Deutschland erwirtschaftet. Gibt es keinen Verlustrücktrag hat ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust zunächst keine Auswirkung auf die Steuerbelastung. Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland lautet: "Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkungen sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen." Art 15 Abs 1 DBA-Deutschland lautet: "Der Wohnsitzstaat hat kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragstaate zugewiesen worden ist." Bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt werden gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsarten idR ausgeglichen. Nur das Einkommen, also die saldierte Größe, wird der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes kann aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nicht gelten. Dies ergibt sich aus Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland. Es liegt nämlich kein Fall einer dort angesprochenen Doppelbesteuerung vor. Durch die Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten (nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerechtes ermittelten) Verlustes bei der Ermittlung des (österreichischen) Einkommens, wie dies durch die innerstaatliche Norm des § 2 Abs 2 EStG 1988 vorgeschrieben wird, wird der Steuerpflichtige nicht iSd Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland "doppelt zu Steuern herangezogen". Das DBA-Deutschland steht somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer nicht entgegen. Zum gleichen Ergebnis führt die Überlegung, dass DBA bloß eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht ("negative Wirkung" von Doppelbesteuerungsabkommen, vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht II4, 326; Vogel, DBA3 Einl Rz 46). Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird. Ein DBA vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen. Das innerstaatliche Einkommensteuerrecht erfasst im Beschwerdefall aber nur das um den in Deutschland erwirtschafteten Verlust verminderte Einkommen gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer. Zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung und somit um den in Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland festgelegten Zweck zu entsprechen, muss allerdings sichergestellt sein, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust nicht doppelt - in einem Jahr im Wohnsitzstaat und in einem anderen Jahr im Betriebsstättenstaat - verwertet wird. Vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien ist die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten - insbesondere in Form der mehrfachen Verlustverwertung - nicht gedeckt. Die "einfache" Verlustverwertung kann aus Art 4 DBA-Deutschland abgeleitet werden. Diese Bestimmung räumt dem "anderen" Staat (Betriebsstättenstaat) ein Besteuerungsrecht ein. Entsteht im "anderen" Staat in einem Folgejahr ein Gewinn, so wird im Rahmen der Einkommensbesteuerung in diesem "anderen" Staat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Dem Begriff der Einkünfte iSd Art 4 DBA-Deutschland ist nun vor dem Hintergrund des Art 1 Abs 1 leg cit die Bedeutung beizumessen, dass die um den Verlustvortrag gekürzte Größe gemeint

ist. Der Wohnsitzstaat hat im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Einkommensteuer nur Einkünfte in diesem Sinn gemäß Art 15 DBA-Deutschland aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 (Welteinkommen) auszuscheiden. Der Verwaltungsgerichtshof gelangt somit zu dem Ergebnis, dass das DBA-Deutschland einerseits sicherstellt, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer berücksichtigt wird, andererseits gewährleistet, dass eine Wettbewerbsverzerrung durch eine doppelte Verlustverwertung unterbleibt (vgl Tumpel, SWI 2001, 55 ff)."

Kurz zusammengefasst lässt sich sagen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertritt, dass in einem Besteuerungszeitraum in Deutschland nicht verwertbare nach österreichische Recht berechnete Verluste in deutschen Betrieben (Betriebsstätten) bei Anwendung des DBA Deutschland alt in Österreich den allgemeinen Regeln des österreichischen Rechts entsprechend zum Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zugelassen sind. Kommt es in späteren Besteuerungsperioden in Deutschland zum Verlustausgleich durch Verlustvortrag und wird entsprechend der Gewinn in Deutschland gekürzt, so ist nur dieser gekürzte Gewinn dann aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden und eine doppelte Verwertung der Verluste verhindert.

Diese Judikatur hat in der Literatur umfangreichen Wiederhall gefunden (vergleiche Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456ff; Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 ff; Urtz, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2001, 505 ff; Trenkwalder/Firlinger, Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechts, SWI 2001, 514 ff; Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA Anwendung, SWI 2002 86 ff; Lang/Loukota/Reich/Wassermeyer/Zorn, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Auslandsverlusten, SWI 2002, 428 ff; Ludwig, Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode, RdW 2001, 701; Jirousek, Aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, ÖStZ 2001, 1097, 569 ff; Jann/Weidlich, Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehaltens, SWI 2003, 263). Diese Stellungnahmen kritisieren grundsätzlich nicht die Vorgangsweise des Verwaltungsgerichtshofs bei der Anrechnung der Auslandsverluste im Entstehungsjahr, sondern verlangen teilweise eine (bessere) Begründung durch europarechtliche Überlegungen. Soweit es um die Vermeidung der Doppelverwertung der Verluste geht, werden auch systematische Bedenken geäußert, dass Ergebnis jedoch grundsätzlich positiv beurteilt.

Im Licht dieser Diskussion besteht auch im Rahmen der Beurteilung des hier zu betrachtenden Sachverhaltes kein Grund von der oben dargestellten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuweichen.

Wendet man diese konkret an, bedeutet dies, dass die Verluste des Berufungswerbers beim Betrieb D im jeweiligen Veranlagungsjahr bei der Berechnung des in Österreich zu versteuernden Einkommens anzurechnen gewesen wären. Ein Verlustvortrag im Weg eines negativen Progressionsvorbehalts kommt nicht in Betracht. Höhere Verluste in Deutschland als in Österreich, welche unter den genannten Voraussetzungen zu berücksichtigen wären, würden zu Verlustvorträgen in Österreich führen.

Allerdings ist in diesem Berufungsverfahren nur das Veranlagungsjahr 1995 zu betrachten. Die gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ("*Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, ...*") auszugleichenden in Deutschland entstandenen Verluste betragen, wie der Berufungswerber erklärt hat, -511.439,25 S, welche die österreichischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (1.654.726,00 S) auf 1.143.286,75 S vermindern.

Soweit es die zuvor in den Jahren 1992 bis 1994 in Deutschland entstandenen Verluste betrifft, wären diese gemäß § 2 Abs. 2 EStG bei den Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre zu berücksichtigen gewesen (§ 2 Abs. 1 EStG 1988: "*Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige in einem Kalenderjahr bezogen hat.*") und ist nunmehr eine Korrektur nur im Rahmen der allenfalls offen stehenden verfahrensrechtlichen Gegebenheiten, die mit Bescheid abgeschlossenen Abgabenverfahren neuerlich zu öffnen, möglich.

Eine Berücksichtigung im Jahr 1995 kommt nur insofern in Betracht als diese gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 (idF. BGBl. Nr. 680/1994: "*Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in den sieben vorangegangenen Jahren 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.*") durch ordnungsgemäße Buchführung nach österreichischem Recht ermittelt worden sind und nicht bereits bei den Veranlagungen der Jahre 1992 bis 1994 hätten berücksichtigt werden müssen (siehe auch EAS 2151).

Entsprechend dieser Überlegungen ergibt sich für das Jahr 1995, dass -513.583,11 S (72.694,00 DM zu Kassenwerten) an negativen Einkünften aus dem Betrieb in Deutschland

mit den österreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 auszugleichen waren, welche daher in Summe 1.150.982,89 S betragen haben, sodass sich 1995 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.338.208,89 S ergibt und war insofern der Berufung teilweise stattzugeben.

Der Bescheid für die Einkommensteuer 1995 des Berufungswerbers war jedoch insofern abzuändern als bei den Verlustvorträgen –1.716.696,72 S gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 an kumulierten österreichischen und deutschen (gerechnet nach Kassenwerten) Verlustvorträgen anzusetzen gewesen sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 1. August 2003