



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, Adresse, vertreten durch Schütt Wirtschaftstreuhand KEG, 1160 Wien, Weinheimergasse 2/11, vom 30. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2004, vom 15. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 und vom 16. Mai 2006 betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert wie folgt:

Die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird nicht festgesetzt. Eine Einkommensteuervorauszahlung für 2006 und Folgejahre wird nicht festgesetzt.

Entscheidungsgründe

AB, in der Folge mit Bw. bezeichnet, ist deutscher Staatsangehöriger und wohnhaft in EU-Land. Er war in den Jahren 2004 und 2005 als Kommanditist an einer deutschen Kommanditgesellschaft, der D_KG, in der Folge kurz mit CoKG bezeichnet, beteiligt. Im Jahr 2004 erzielte die CoKG laufende Erträge aufgrund der Beteiligung an der Ö_KG Kommanditgesellschaft sowie Erträge aus der Veräußerung dieser Beteiligung. Von den erzielten Erträgen entfielen 50.960,94 € auf den Bw., darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne von 48.807,12 €.

Der Bw. gab in der eingereichten „Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 bei beschränkter Steuerpflicht“ die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der oben angeführten Höhe

bekannt und ersuchte, von dem angeführten Betrag den Betrag von 32.538,08 € wegen Verteilung auf drei Jahre auszuscheiden.

Für das Jahr 2005 wurde ebenfalls eine Einkommensteuererklärung als beschränkt Steuerpflichtiger abgegeben und die Hälfte der ausgeschiedenen Betrages erfasst.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 sowie einen Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006. Steuerabsetzbeträge wurden nicht berücksichtigt.

Gegen die angeführten Bescheide hat die Bw. berufen und eingewendet, der steuerliche Vertreter habe erst nach Bescheiderlassung Kenntnis davon erlangt, dass der Bw. in Deutschland einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 818.932,00 € erlitten habe bzw. das zu versteuernde Einkommen im Jahr 2004 im Wohnsitzstaat in EU-Land lediglich 11.955,06 € betragen habe. Da die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 vorlägen stellte der Bw. den Antrag, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 neu zu erlassen. Es werde beantragt, den Bw. im Jahr 2004 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, soweit er inländische Einkünfte im Sinne des § 98 Einkommensteuergesetz habe und die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste in Höhe von 818.932,00 € bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen und das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2004 mit 0,00 € anzusetzen sowie die Bestimmung des § 37 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 betreffend Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre nicht anzuwenden, der diesbezüglich in der Einkommensteuererklärung 2004 gestellte Antrag werde zurückgezogen, weshalb die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2004 mit 50.960,94 € anzusetzen seien. Weiters wurde der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2005 und 2006 mit Null anzusetzen und für die Jahre 2005 und 2006 keine Einkommensteuerbescheide zu erlassen sowie die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für die Jahre 2005 und Folgejahre mit 0,00 € festzusetzen.

Mit der Berufung wurde der deutsche Einkommensteuerbescheid 2004 des Bw. vorgelegt, dem ein zu versteuerndes Einkommen von minus 818.932,00 € zu entnehmen ist. Weiters wurde der eu_ländische Einkommensteuerbescheid 2004 vorgelegt, dem ein Einkommen in Höhe von 11.955,05 € zu entnehmen ist. Einer Bescheinigung E9 für das Jahr 2004, ausgestellt offenbar von der eu_ländischen Steuerbehörde ist der o.a. deutsche Verlust sowie das o.a. Einkommen in EU-Land zu entnehmen. Der Bw. legte weiters eine Ergebnisverteilung der CoKG vor, welcher ein auf den Bw. entfallender Verlust von 1.062.365,04 € zu entnehmen war. Der Verlustanteil wurde unter Vornahme einer geringfügigen Änderung auf einen nach österreichischem Recht berechneten Verlustanteil in Höhe von 1.062.358,63 € umgerechnet.

Die Berufung wurde vom Bw. in der Folge dahin gehend ergänzt, dass dieser in der Eingabe vom 8. November 2006 ersuchte um Berücksichtigung der im Ausland erlittenen Verluste im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes bei Berechnung des im Jahr 2004 zur Anwendung gelangenden Steuersatzes und daher die Einkommensteuer 2004 mit Null anzusetzen und gleichzeitig, nachdem er im Rahmen der eingebrachten Berufungen auf die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre verzichtet habe und dieser daher zur Gänze im Jahr 2004 zu versteuern sei, die Einkommensteuer für das Jahr 2005 ebenfalls mit 0,00 € festzusetzen und die Einkommensteuer-Vorauszahlung für das Jahr 2006 im Wege der Stattgabe der eingebrachten Berufung auch auf 0,00 € herabzusetzen. Es ergäben sich daher für den Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe ausländischer Verluste von 806.976,95 €. Nachdem die im Ausland erlittenen Verluste in allen Fällen die österreichischen Einkünfte weit überstiegen und das Welteinkommen daher Null sei, seien die in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in allen Fällen mit dem Steuersatz 0 % zu besteuern und die Einkommensteuerschuld daher auch für das Jahr 2004 mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit dem Bemerkten vor, dass die Einkommensteuer so zu berechnen sei, dass die im Ausland erlittenen Verluste im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes beim zur Anwendung gelangenden Steuersatz mit einzubeziehen seien. Die gemäß § 1 Abs. 4 EStG beantragte unbeschränkte Steuerpflicht knüpfe weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes „ähnliches Merkmal“ an, sie bewirke daher keine inländische Ansässigkeit im Sinne der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen. Die im Ausland erlittenen Verluste könnten daher nicht im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes beim zur Anwendung gelangenden Steuersatz miteinbezogen werden. Es seien jedoch neue Einkommensteuerbescheide zu erlassen, bei denen auch der allgemeine Steuerabsetzbetrag für 2004 anzuerkennen sei.

Im Berufungsverfahren wurde das steuerbare Nettoeinkommen des Bw. in EU-Land für die Jahre 2005 und 2006 wie folgt nachgewiesen:

Jahr	Betrag
2005	€ 9.580,56
2006	€ 16.810,46

Der Bw. legte weiters ein Schreiben des Finanzamtes D_Finanzamt vor, in welchem der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2005 mit 1.827.664,00 € bekannt gegeben wurde. Von diesem wurde der im Jahr 2006 erzielte Gewinn in Höhe von 6.269,00 € abgezogen, sodass sich ein restlich verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2006 in Höhe von 1.821.395,00 € errechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.975 € betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.

Der Bw. ist Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, nämlich Deutschlands und hat im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörden hat er nachgewiesen, dass die Summe seiner ausländischen Einkünfte im zu beurteilenden Jahr 2004 negativ und damit geringer war als der gesetzlich normierte Betrag von 6.975,00 €. Er konnte daher zu Recht einen Antrag stellen, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Gemäß § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 idGF gilt – soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, Folgendes:

Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Die Bw. hat den Antrag auf Aufteilung des Gewinnes auf drei Jahre zurückgezogen, weshalb es zu einer Erfassung der gesamten Einkünfte im Jahr 2004 kommt. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste daher bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die laut deutschem Einkommensteuerbescheid erwirtschafteten Verluste übersteigen die in EU-Land und Österreich erzielten Einkünfte des Bw. bei weitem. Eine Einkommensteuer für 2004 war daher nicht festzusetzen.

Der Bw. hatte auch in den folgenden Jahren 2005 und 2006 keine Einkünfte, die den im Jahr 2004 in Deutschland erwirtschafteten Verlust ausgeglichen hätten. Es kommt daher zu keiner doppelten Verlustverwertung, weshalb die Voraussetzung des § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 für eine steuerliche Nacherfassung in diesen Jahren nicht vorliegen. Es war daher auch in diesen

Jahren keine Einkommensteuer festzusetzen. Vorauszahlungen für die Jahre 2006 und Folgejahre waren auch deshalb nicht festzusetzen, weil der Bw. 2004 letztmalig in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und in Österreich über keine weitere Einkunftsquelle verfügt.

Der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, wonach der negative Progressionsvorbehalt des Doppelbesteuerungsabkommens nicht anwendbar ist, wird entgegen gehalten, dass bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsarten idR ausgeglichen werden. Es spielt daher keine Rolle, ob man das DBA-Deutschland im gegenständlichen Fall für anwendbar hält, oder nicht (vgl. Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217).

Warum für Steuerpflichtige, welche nicht aufgrund ihrer Ansässigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sind, sondern aufgrund der Bestimmung des § 1 Abs. 4 zur Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige optiert haben die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Verlustverrechnung anders auszulegen wären, ist nicht einsichtig. Gerade die Beschränkung der Optionsmöglichkeit auf Personen, deren Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder deren nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.975 € betragen legt nahe, dass das Optionsrecht solchen Personen eingeräumt werden sollte, bei denen die Erfassung ihrer gesamten Einkünfte zu einer günstigeren Besteuerung führt als eine Behandlung als beschränkt Steuerpflichtiger. Damit erhalten nicht in Österreich ansässige EU-Bürger das Recht, gegenüber in Österreich ansässigen Personen steuerlich nicht schlechter gestellt zu werden (vgl. Petutschnig, taxlex 2008, S 149).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. August 2008