



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 4

GZ. RV/2717-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.B., D-7xxx E., O-Gasse, vertreten durch Schütt Wirtschaftstreuhand KEG, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1160 Wien, Weinheimergasse 2/3/11, vom 30. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 23. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 und 2005 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist deutscher Staatsbürger, wohnhaft in Dänemark.

Er war in den Jahren 2004 und 2005 als Kommanditist einer deutschen Kommanditgesellschaft, der K-KG, beteiligt. Im Jahre 2004 erzielte diese Kommanditgesellschaft laufende Erträge aufgrund der Beteiligung an der Ö-KG sowie Erträge aus der Veräußerung dieser Beteiligung. Von den erzielten Erträgen entfielen im Jahre 2004 € 45.500,83 auf den Bw., darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von € 43.577,79.

Der Bw. gab in der eingereichten "Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 bei beschränkter Steuerpflicht" die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 45.500,83 bekannt und er-

suchte, von dem angeführten Betrag den Betrag von € 29.051,86 wegen Verteilung auf drei Jahre auszuscheiden.

Für das Jahr 2005 wurde ebenfalls eine Einkommensteuererklärung als beschränkt Steuerpflichtiger abgegeben und die Hälfte des ausgeschiedenen Betrages (€ 14.525,93) als inländische Einkünfte erfasst.

Infolge der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrages der K-KG mit Ablauf des Geschäftsjahrs 2004 wurden letztmalig Gewinne von der K-GmbH an die K-KG abgeführt. Der Bw. erzielte letztmalig im Jahre 2005 Einkünfte aus seiner Beteiligung an dieser Gesellschaft, die allerdings in Deutschland versteuert wurden.

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 der Bw. mit Eingabe vom 30. Mai 2006 fristgerecht berufen und eingewendet, der steuerliche Vertreter habe erst nach Bescheiderlassung davon Kenntnis erlangt, dass der Bw. in Deutschland einen ausgleichsfähigen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 1.012.608,00 erlitten und das zu versteuernde Einkommen im Jahr 2004 im Wohnsitzstaat Dänemark ebenfalls negativ gewesen sei. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters würden die Voraussetzungen des [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) vorliegen, da der Bw. als Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates im Jahre 2004 Einkünfte bezogen habe, welche mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen. Als Nachweis der Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übermittelte der Bw. die beiliegenden Einkommensteuerbescheide 2004 aus Deutschland und dem Wohnsitzstaat Dänemark.

Der Bw. stellte den Antrag, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 neu zu erlassen. Dazu werde beantragt, den Bw. im Jahre 2004 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, soweit er inländische Einkünfte im Sinne des § 98 EStG habe und die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste in Höhe von -€ 1.012.608,00 bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen und das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2004 mit 0,00 € festzusetzen sowie die Bestimmung des [§ 37 Abs. 2 EStG 1988](#) betreffend die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre nicht anzuwenden. Der diesbezügliche in der Einkommensteuererklärung 2004 gestellte Antrag werde hiermit ausdrücklich zurückgezogen, weshalb die inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahre 2004 mit € 45.500,83 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 dieser Berufung wurde der deutsche Einkommensteuerbescheid 2004 des Bw. vorgelegt, dem ein zu versteuerndes Einkommen von -€ 1.012.608,00 zu entnehmen ist. Der Bw. legte weiters eine Ergebnisverteilung der K-KG vor, welcher ein auf den Bw. entfallender Verlust von -€ 1.012.608,59 zu entnehmen war. Der Verlustanteil wurde unter Vornahme einer geringfügigen Änderung auf einen nach österreichischem Recht berechneten Verlustanteil in Höhe von -€ 1.012.602,87 umgerechnet. Eine Bescheinigung E9 für das Jahr 2004, ausgestellt offenbar von der dänischen Steuerbehörde ist zu entnehmen, dass keine positiven Einkünfte des Bw. in Dänemark vorliegen, da diese -€ 8.081.934,-- betragen.

Die Berufung wurde vom Bw. mit Eingabe vom 8. November 2006 dahingehend ergänzt, aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EU-Abgabenänderungsgesetz betreffend die Einführung des [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) ergebe sich, dass damit die Möglichkeit der Stellung eines Antrages auf der Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 1 Abs. 4 EStG geschaffen worden sei. Dies mit der Begründung, dass nach dem sog. "Schumacker-Urteil" des EuGH ein Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates, der in einem anderen Staat, in dem er nicht wohnt, eine Tätigkeit ausübt, dort nicht höher besteuert werden dürfe als eine vergleichbare Person, die in diesem Beschäftigungsstaat wohne.

Nachdem im DBA-Deutschland ein Progressionsvorbehalt zuzulassen sei und dieser auch als "negativer Progressionsvorbehalt" zu berücksichtigen wäre, wenn ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger im Ausland Verluste erleide, welche höher als das österreichische Einkommen seien (in diesem Fall wäre der Steuersatz zur Besteuerung des österr. Einkommens infolge des negativen Progressionsvorbehalts Null – auf die Ausführungen von Doralt, EStG-Kommentar, § 1 Rn 49 werde verwiesen). Auch der beschränkt Steuerpflichtige solle so besteuert werden, als ob er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig wäre, ergebe sich als logische Schlussfolgerung zwingend, dass die im Ausland erlittenen Verluste des Bw. im Wege des negativen Progressionsvorbehalts bei Berechnung des im Jahre 2004 zur Anwendung gelangenden Steuersatzes zu berücksichtigen seien und daher der Steuersatz in allen Fällen mit Null Prozent anzusetzen sei.

Nur durch diese Auslegung werde nämlich sowohl dem Buchstaben des Gesetzes als auch dem Zweck der Bestimmung des [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) Genüge getan. Wenn in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zwar verschiedene Absetzbeträge wie zB der Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag und Unterhaltsabsetzbetrag genannt seien, nicht aber der negative Progressionsvorbehalt, dann könne daraus nicht der Schluss gezogen werden, der Gesetzgeber hätte dem beschränkt Steuerpflichtigen die Wohltat des

negativen Progressionsvorbehalts verwehren wollen. Die Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen und unbeschränkt Steuerpflichtigen sei ganz eindeutig das Ziel dieser Bestimmung. Es werde daher nochmals ersucht, die im Ausland erlittenen Verluste im Wege des negativen Progressionsvorbehalts bei der Berechnung des im Jahre 2004 zur Anwendung gelangenden Steuersatzes zu berücksichtigen und daher die Einkommensteuer in allen Fällen mit Null anzusetzen. Die Einkommensteuer 2005 sei ebenfalls mit Null festzusetzen und die Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2006 auch auf Null herabzusetzen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBI. 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, so weit 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 gemäß § 1 Abs. 4 EStG stellen, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 2 EStG 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.

Sind gemäß § 2 Abs. 2b EStG bei der Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige

Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.
3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne (§ 36 Abs. 1) oder Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen enthalten sind, sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.

Soweit nach § 2 Abs. 8 EStG im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte enthalten sind, gilt 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 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.

Gemäß § 98 Abs. 1 EStG idF BGBl I 124/2003 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) nur die folgenden Einkünfte:

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21).
- ...
3. u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Zur Lösung der in Rede stehenden Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen beschränkt Steuerpflichtige ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden können, wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2012, Zi. 2008/13/0201, verwiesen. Mit diesem VwGH-Erkenntnis wurde in einem gleichgelagerten Fall die Amtsbeschwerde des Finanzamtes hinsichtlich der Berufungsentscheidung vom 29. August 2008, GZ. RV/2721-W/06, betreffend die Bescheide Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2006 als unbegründet abgewiesen.

Bei der in [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) angesprochenen und "nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte" iHv € 6.975,-- sind auch Einkünfte miteinzubeziehen, hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. § 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG stellt auf das "Welteinkommen" ab und verlangt eine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits. Bei "Verlusten im Ausland" sind die "Einkunftsgrenzen jedenfalls erfüllt", sodass der Antrag des Bw. berechtigt war (vgl. VwGH 25.9.2012, Zl. [2008/13/0201](#)).

Nach den EuGH-Urteilen vom 18.7.2007, Rs C-182/06, *Lakebrink*, und vom 16.10.2008, Rs C-527/06, *Renneberg*, bezieht sich die im EuGH-Urteil "Schumacker" entwickelte Rechtsprechung auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden, die weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungs-Mitgliedstaat gewährt werden.

Die in Deutschland eingetretenen Verluste sind nicht ohne Einfluss auf die "Steuerkraft" des Bw., weshalb es dem Anliegen der vorstehend zitierten EuGH-Rspr und dem Gesetzgeber des § 1 Abs. 4 EStG entspricht, den unbeschränkt Steuerpflichtigen die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG auch in dem vorliegenden Fall zuzulassen, wo zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert wurde.

Der Bw. hat den Antrag auf Verteilung des Gewinnes auf 3 Jahre zurückgezogen, weshalb es zu einer Erfassung der gesamten Einkünfte im Jahre 2004 kommt. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste daher bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die laut dt. Einkommensteuerbescheid (lt. deutschem Einkommensteuerbescheid) und in Dänemark erwirtschafteten Verluste übersteigen die in Österreich erzielten Einkünfte des Bw. bei weitem. Eine Einkommensteuer für das Jahr 2004 war daher nicht festzusetzen.

Wird ein *ausländischer Verlust* bei der Ermittlung des inländischen Einkommens berücksichtigt und könnte dieser ausländische Verlust in späteren Jahren im Ausland verwertet werden, würde dies eine doppelte Verlustverwertung bedeuten: einmal im Inland (im Jahr der Entstehung), einmal im Ausland (im Jahr der Verwertung). Um eine solche doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, sieht [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) die Nachversteuerung der seinerzeit im Inland berücksichtigten ausländischen Verluste im Jahr der *Verwertung* im Ausland vor (vgl. Schuh, Auslandsverluste im österr. Steuerrecht, ÖStZ 2006, 314).

*Obergrenze* des die Einkünfte des Folgejahres erhöhenden Nachversteuerungsbetrages wäre im Jahre 2005 der bereits im Vorjahr berücksichtigte ausländische Verlust iHv € 45.500,83. Eine allenfalls vorzunehmende Erhöhung der Einkünfte des Jahres 2005 um den bereits im

Jahre 2004 berücksichtigten ausländischen Verlust sowie allenfalls bezogene Pensionseinkünfte würden aufgrund des restlichen Verlustvortrages aus der K-KG für das Jahr 2005 keine Abgabenfestsetzung nach sich ziehen.

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

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 unbeschränkt 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 somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. November 2012