

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsbürger und in Deutschland wohnhaft.

In Österreich erzielt der Bf. aus der Beteiligung „Erbengemeinschaft A+“ Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Er unterliegt daher in Österreich der beschränkten Steuerpflicht.

In seinen Einkommensteuererklärungen bei beschränkter Steuerpflicht für die Jahre 2004 und 2005 erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 15.728,89 Euro (für 2004) und 12.014,79 Euro (für 2005).

Mit Bescheid vom 13. November 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2004 (in der Höhe von 3.641,08 Euro) und 2005 (in der Höhe von 3.816 Euro) fest.

Mit Eingabe vom 20. November 2006 erhob der Bf. rechtzeitig Berufung, in welcher er ersuchte, die Veranlagungen 2004 und 2005 unter Berücksichtigung des jeweiligen Verlustvortrages vorzunehmen. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2004 ersuchte er um Berücksichtigung des Verlustvortrages aus den Jahren 2002 und 2003 in der Höhe von 9.186,95 Euro bzw. 75% davon. Den verbleibenden Verlustvortrag in der Höhe von 2.296,74 Euro ersuchte er bei der Veranlagung 2005 zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 5. Jänner 2007 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, dass gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG der Verlustabzug nur für Verluste zustehe, die in inländischen Betriebsstätten entstanden seien, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 EStG dienen würden. Ein Verlustabzug sei nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteige (§ 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz). Österreich lasse bei Unternehmen, mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zu. Es werde daher ersucht, den Nachweis über die Höhe der im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte zu erbringen (Steuerbescheide, Bestätigung der Abgabenbehörde) sowie bekannt zu geben, aus welchem Grund im Ansässigkeitsstaat kein Verlustausgleich beantragt worden sei.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2007 beantragte der Bf. eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 8. März 2007, welche seitens des Finanzamtes gewährt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 mit der Begründung ab, dass der Vorhalt vom 5. Jänner 2007 nicht beantwortet und die abverlangten Unterlagen nicht nachgereicht worden seien.

Mit Eingabe vom 12. Juli 2007 übermittelte der Bf. ein Schriftstück des Finanzamtes Balingen vom 6. Juli 2007 sowie ein Schriftstück des Finanzamtes Stuttgart Körperschaften und teilte mit, dass damit der Nachweis besorgt habe werden können, dass die Verluste der österreichischen Betriebstätte in den betreffenden Jahren in Deutschland nicht zum Abzug gekommen seien. Daher müsse der Verlustabzug in Österreich im Wege des Verlustvortrages zulässig sein. Aus diesem Grund erteile ich um Veranlagung der Jahre 2004 und 2005 unter Berücksichtigung der Verlustvorträge in Österreich.

Diese Eingabe wertete das Finanzamt als Vorlageantrag und teilte dem Bf. mit Vorhalt vom 20. September 2007 mit, dass eine zweite Berufungsvorentscheidung nur dann erfolgen könne, wenn der mit Vorhalt abverlangte deutsche Steuerbescheid vorgelegt werde. Im Schlussprotokoll zu Artikel 24 DBA-Deutschland sei mit Deutschland festgelegt worden, dass die in inländischen Betriebsstätten erlittenen Verluste auf die Gewinne der Folgejahre nur dann vorgetragen würden, wenn dies nicht zu einer Verlustverdoppelung führe. Es liege keine derartige Doppelverwertung vor, wenn die Österreich-Verluste zwar im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltens in Deutschland berücksichtigt worden seien, dies aber zu keiner wesentlichen Verminderung der Steuerbelastung der übrigen Einkünfte in Deutschland geführt habe. Die Beurteilung der verhältnismäßigen Wesentlichkeit der deutschen Steuerersparnis könne nur bei Kenntnis sämtlicher Umstände des Einzelfalles getroffen werden. Allgemein dürfe die deutsche Steuerersparnis nicht erheblich mehr als 20% der österreichischen Steuerersparnis betragen. Für den Fall, dass sie höher sei, würde sie einer vollständigen Verlustverwertung in Österreich entgegenstehen.

Für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine zweite Berufungsvorentscheidung erfüllt sein sollten, so wäre der gesamte Verlustvortrag im Jahr 2004 zu berücksichtigen. Für das Jahr 2005 sei keine zweite Berufungsvorentscheidung möglich.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Mit Eingabe vom 25. April 2008 übermittelte das Finanzamt die seitens des Bf. nachgereichten deutschen Steuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005. Nach Ansicht des Finanzamtes sei diesen Bescheiden zu entnehmen, dass der beantragte Verlustabzug die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte nicht überstiegen (§ 102 Abs. 2 Z 2 2. und 3. Satz EStG idF StrukturAnpG 2006); die Verluste aus der inländischen selbständigen Tätigkeit seien in Deutschland im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes verwertet worden.

B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Unstrittig ist, dass der Bf. in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Die Steuerpflicht erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Nach § 98 Abs. 1 Z 2 EStG unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird, der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem EStG 1988. Von diesen Einkünften sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 EStG Sonderausgaben abzuziehen, wozu auch der Verlustabzug i.S.d. § 18 Abs. 6 und 7 zählt.

Im gegenständlichen Fall ist der in Deutschland wohnhafte Bf. an der in Österreich operativ tätigen Erbengemeinschaft A beteiligt, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und jedem Gesellschafter entsprechend als dessen Einkünfte zugerechnet werden. Da es sich bei der Erbengemeinschaft um ein inländisches österreichisches Unternehmen handelt, während der Bf. im Ausland wohnt, ist die Besteuerungsvoraussetzung des § 98 Abs. 1 Z 2 EStG für die Erfassung der dem Bf. zufließenden Einkünfte jedenfalls erfüllt.

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG sind bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Sonderausgaben (§ 18) abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Ein Verlustabzug ist demnach nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt.

Da dem Bf. in Österreich mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit aus der Erbengemeinschaft A der Status eines beschränkt Steuerpflichtigen und in Deutschland auf Grund seines Wohnsitzes der Status eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zukommt, sind im vorliegenden Fall die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 (in weiterer Folge DBA-Deutschland) zu beachten. Die hier wesentlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

Artikel 7 DBA-Deutschland (Unternehmensgewinne)

„(1) Gewinne eines Unternehmens eines der beiden Staaten dürfen nur in diesem Staat besteuert werden....“

Artikel 23 DBA-Deutschland (Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)

„(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur dann, wenn diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in der Republik Österreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden würden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

b) Auf die deutsche Steuer vom Einkommen für die folgenden Einkünfte wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist:

- aa) Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen,
- bb) Zinsen,
- cc) Lizenzgebühren,

- dd) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 2 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
 - ee) Einkünfte, die nach Artikel 15 Absatz 5 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
 - ff) Vergütungen, die nach Artikel 16 Absatz 1 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
 - gg) Einkünfte, die nach Artikel 17 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.
- c) Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Bundesrepublik Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

Artikel 24 DBA-Deutschland (Gleichbehandlung)

„(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können...“

Der Bf. beantragte im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Berücksichtigung des Verlustvortrages aus den Jahren 2002 und 2003 in der Höhe von 9.186,95 Euro bei der Veranlagung 2004 sowie die Berücksichtigung des verbleibenden Verlustvortrages in der Höhe von 2.296,74 Euro bei der Veranlagung 2005.

Im Hinblick auf das in Artikel 24 DBA-Deutschland enthaltende Diskriminierungsverbot, welches dem Artikel 24 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist und die Gleichbehandlung unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger verlangt, hat der Bf. Anrecht, dass Zuweisungen von Verlusten, die die österreichische Personengesellschaft in den Jahren 2002 und 2003 erlitten hat, mit Gewinnanteilen folgender Jahre verrechnet werden, sofern hierdurch die Verluste nicht doppelt verwertet werden (EAS 2562).

Im Schlussprotokoll zu Artikel 24 DBA-Deutschland ist mit Deutschland festgelegt worden, dass in inländischen Betriebstätten erlittene Verluste auf die Gewinne der Folgejahre nur dann vorgetragen werden, wenn dies nicht zu einer Verlustdoppelverwertung führt. Es liegt keine derartige Doppelverwertung vor, wenn die Österreich-Verluste zwar im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes in Deutschland berücksichtigt sind, dies aber zu keiner wesentlichen Verminderung der Steuerbelastung der übrigen Einkünfte in Deutschland geführt hat. Ist die Steuerersparnis in Deutschland im Vergleich zu der durch den Verlustvortrag in Österreich erzielten Steuerersparnis nicht wesentlich, wird kein Fall der Verlustdoppelverwertung vorliegen. Die Beurteilung der „verhältnismäßigen Wesentlichkeit“ kann nur bei Kenntnis sämtlicher Umstände des Einzelfalles getroffen

werden. Allgemein kann nur gesagt werden, dass eine deutsche Steuerersparnis, die nicht erheblich mehr als 20% der österreichischen Steuerersparnis beträgt, als unwesentlich und nicht verlustvortragsmindernd zu werten ist. Ist die deutsche Steuerersparnis deutlich höher, würde sie einer vollständigen Verlustverwertung in Österreich entgegenstehen (EAS 2842).

Wer von einem Verlustabzug Gebrauch machen will, muss daher seine gesamten Einkünfte dem Finanzamt offen legen. Da der Bf. trotz Aufforderung des Finanzamtes die mit Vorhalt abverlangten deutschen Steuerbescheide nicht vorgelegt hat, hat das Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt zu Recht den in den Streitjahren 2004 und 2005 geltend gemachten Verlustabzug aus den Jahren 2002 und 2003 nicht anerkannt.

Die Übermittlung der deutschen Einkommensteuerbescheide erfolgte erst nach Vorlage der Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat, sodass nun das Bundesfinanzgericht zu prüfen hat, ob und gegebenenfalls inwieweit ein Verlustabzug in Österreich zu gewähren ist.

In diesem Zusammenhang ist zunächst im Hinblick auf das Berufungsbegehren vom 20. November 2006, welches sowohl die Berücksichtigung der Verluste aus den Jahren 2002 und 2003 im Ausmaß von 9.186,95 (bzw. 75% davon) bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2004 als auch die Berücksichtigung der verbleibenden Verluste in der Höhe von 2.296,74 Euro bei der Veranlagung 2005 beantragte, festzustellen, dass gemäß § 2 Abs. 2b Z 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung, die in vorangegangenen Jahren entstanden, und in diesen Jahren nicht ausgleichfähigen Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden können (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

Verlustvortrag aus 2002	5.540,09 €
Verlustvortrag aus 2003	3.646,86 €
Summe Verlustvorträge	9.186,95 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 2004	16.616,39 €
davon 75% wäre der maximale Verlustvortrag	12.462,29 €

Im gegenständlichen Fall betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2004 16.616,39 Euro, sodass die Verrechnungsgrenze für den Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG im Jahr 2004 bei 12.462,29 Euro (=75% von 16.616,39 Euro) lag. Da die Verluste der Erbengemeinschaft A in den Jahren 2002 (5.540,09 Euro) und 2003 (3.646,86 Euro) ein Ausmaß von insgesamt 9.186,95 Euro erreichten und damit unter

der Verrechnungsgrenze von 12.462,29 Euro verblieben, lagen für die Veranlagung 2005 keine weiteren („*verbleibenden Verluste in der Höhe von 2.296,74 Euro*“ - wie in der Berufung beantragt) zu verrechnenden Verluste mehr vor.

Bei der Beurteilung, ob im vorliegenden Fall ein Verlustabzug im Ausmaß von 12.462,29 Euro in Österreich zu gewähren ist, ist entscheidend, ob es in Deutschland (Ansässigkeitsstaat) bereits zu einer Verwertung der in Österreich erzielten Verluste gekommen ist. Wie bereits oben ausgeführt, können die inländischen Verluste auf die Gewinne der Folgejahre nur dann vorgetragen werden, wenn dies nicht zu einer Verlustdoppelverwertung führt (siehe Schlussprotokoll zu Artikel 24 DBA-Deutschland).

Es muss daher zunächst die Verminderung der Steuerbelastung in Deutschland berechnet werden, indem jene deutsche Steuer, die angefallen wäre, wenn sich der Österreich-Verlust nicht progressionsmindernd ausgewirkt hätte, mit der deutschen Steuer bei Berücksichtigung der Auslandsverluste in ein Verhältnis gesetzt wird.

Diese deutsche Steuerersparnis ist in weiterer Folge mit der österreichischen Steuerersparnis bei Geltendmachung des Verlustvortrages zu vergleichen. Sollte sich dabei ergeben, dass die Steuerersparnis in Deutschland im Vergleich zu der durch den Verlustvortrag in Österreich erzielten Steuerersparnis nicht wesentlich ist, wird kein Fall einer Verlustdoppelverwertung vorliegen. Eine deutsche Steuerersparnis hingegen, die erheblich mehr als 20% der österreichischen Steuerersparnis beträgt, wäre als wesentlich und verlustvortragshindernd zu werten und würde einer vollständigen Verlustverwertung in Österreich entgegenstehen.

Unter Zugrundelegung der seitens des Bf. übermittelten deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 und unter Zuhilfenahme des Steuerrechners des deutschen Bundesministerium der Finanzen (<https://www.bmf-steuerrechner.de/>) wurde folgende Tabelle erstellt:

	2002	2003	Quersumme	Prozent
Deutsche Steuer ohne Progressionsvorbehalt laut Steuerrechner des deutschen BMF	2.420,00 €	2.278,00 €		
abzüglich Steuer mit Progressionsvorbehalt laut deutschen Bescheiden	-1.398,00 €	-1.454,00 €		
Ersparnis auf Grund Progressionsvorbehalt (Verluste aus Österreich)	1.022,00 €	824,00 €	1.846,00 €	64,82%

	2004	2005

Deutsche Steuer mit Progressionsvorbehalt laut deutschen Bescheiden	1.452,00 €	1.818,00 €
abzüglich Steuer ohne Progressionsvorbehalt laut Steuerrechner des deutschen BMF	0,00 €	-400,00 €
Mehrsteuer auf Grund Progressionsvorbehalt (Gewinne aus Österreich)	1.452,00 €	1.418,00 €

	2004	2005	Quersumme	Prozent
Österreichische Steuer ohne Verlustabzug laut angefochtenen Bescheiden	3.641,08 €	3.816,00 €		
abzüglich österreichische Steuer mit Verlustabzug, soweit überhaupt vorhanden	-793,13 €	-3.816,00 €		
Ersparnis auf Grund des Abzuges des Verlustvortrages als Sonderausgabe	2.847,95 €	0,00 €	2.847,95 €	100,00%

Aus dieser Tabelle ergibt sich, dass die Berücksichtigung der österreichischen Verluste aus der Erbengemeinschaft A aus den Jahren 2002 und 2003 in Deutschland zu einer Steuerersparnis von insgesamt 1.846,00 € geführt hat, während die Berücksichtigung dieser Verluste in Österreich als Verlustvortrag im Rahmen der Sonderausgaben zu einer Steuerersparnis von insgesamt 2.847,95 € geführt hätte.

Da die Steuerersparnis in Deutschland im Verhältnis zu der Steuerersparnis, die durch den Verlustvortrag in Österreich erzielt worden wäre, somit erheblich mehr als 20%, nämlich 64,82% der österreichischen Steuerersparnis beträgt, liegt ein Fall der verhältnismäßigen „Wesentlichkeit“ der deutschen Steuerersparnis vor. Bei nochmaliger Berücksichtigung der bereits in Deutschland steuermindernd geltend gemachten Verluste aus der Erbengemeinschaft käme es zu einer Verlustdoppelverwertung, welcher das Schlussprotokoll zu Artikel 24 DBA-Deutschland entgegensteht.

Aus den dargelegten Gründen konnten daher die in den Jahren 2002 und 2003 aus der Erbengemeinschaft A erzielten Verluste im Ausmaß von insgesamt 9.186,95 € bei den Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2004 und 2005 nicht als Verlustvorträge i.S.d. § 18 Abs. 6 und 7 EStG berücksichtigt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Hinsichtlich der Anwendung des § 2 Abs. 8 EStG und der Berechnung der verhältnismäßigen Wesentlichkeit bei in Österreich erzielten Verlusten aus selbständiger

Arbeit, welche in Deutschland zur Gänze verwertet wurden, ist keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu finden. Daher liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nach der Definition des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, sodass die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 17. April 2015