

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache \*\*\*, \*\*\*, vertreten durch Dr. Dorothea Wodak, Auhofstraße 25-27, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 26. Juni 2013 gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 3. Mai 2013, betreffend Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuer-Vorauszahlung 2013 zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Einkommensteuer-Vorauszahlung 2013 wird mit 41.465,78 Euro festgesetzt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 3. Mai 2013 wurde die Einkommensteuer für den Beschwerdeführer für das Jahr 2011 mit € 26.197,00 festgesetzt. Begründend wurde angeführt, dass der in der Erklärung angeführte Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG gekürzt wurde.

Gemäß den Angaben der steuerlichen Vertretung wurde der betreffende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 sowie der Bescheid über die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Folgejahre am 13. Mai 2013 zugestellt.

Mit 10. Juni 2013 wurde von der steuerlichen Vertretung ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 sowie gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2013 per FinanzOnline eingebracht und um Fristverlängerung bis 31. Juli 2013 ersucht.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2013 wurde von der steuerlichen Vertretung das Rechtsmittel der Beschwerde (Berufung) erhoben. Als Begründung wurde folgendes angeführt:

Der Beschwerdeführer sei an der \*\*\* GmbH & Co KG mit Sitz in \*\*\*, Deutschland als Kommanditist beteiligt. Nach dem österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen seien die Einkünfte des Beschwerdeführers aus seiner Beteiligung an dieser Kommanditgesellschaft in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt.

In Entsprechung von § 2 Abs. 8 Z 2 EStG sei eine Umrechnung der Einkünfte aus dieser Beteiligung in Deutschland auf das österreichische Steuerrecht erfolgt.

In den Jahren 2002 bis 2006 habe der Beschwerdeführer Verluste aus dieser Beteiligung erzielt, die nur teilweise mit positiven Einkünften aus Vermietung, die dieser ebenfalls in Deutschland erzielt habe, ausgeglichen worden seien.

Der Beschwerdeführer übe im Inland keine berufliche Tätigkeit aus, sondern erziele lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Spekulationsgewinnen, die in Österreich steuerpflichtig seien. Im Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 700,- Euro erzielt.

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217 und ab 2005 gemäß § 2 Abs. 8 EStG idF StRefG 2005 seien die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mit den Verlusten aus der Beteiligung an der deutschen Kommanditgesellschaft ausgeglichen worden. Ab dem Jahr 2006 habe die deutsche Steuerbehörde die in den Vorjahren in Deutschland erzielten Verluste mit positiven Einkünften aus Vermietung in Deutschland und ab 2010 mit positiven Einkünften aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft im Wege des Verlustvortrags ausgeglichen.

Ab dem Jahr 2006 habe die österreichische Finanzbehörde daher unter Verweis auf § 2 Abs. 8 Z 3 EStG und dem im zitierten Erkenntnis des VwGH enthaltenen Grundgedanken der Vermeidung einer mehrfachen Verlustverwertung, die in den Jahren 2002 bis 2005 in Österreich berücksichtigten ausländischen Verluste nachversteuert. Daraus ergäbe sich im Jahr 2011 eine Einkommensteuerbelastung iHv 26.197,- Euro.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG, dass im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen sind und in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöhen, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten, führe im Ergebnis dazu, dass Abgabepflichtige, die ausländische Verluste erzielen, mit einer erheblich höheren Einkommensteuer belastet würden als Abgabepflichtige, die ausschließlich ausländische Gewinne, die im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind, erzielen.

Auch die Möglichkeit, diese Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG im Wege des Verlustvortrages in den Folgejahren ausgleichen zu können, gehe angesichts der Geringfügigkeit der inländischen Einkünfte des Beschwerdeführers ins Leere, betrage

doch der nach der Veranlagung des Jahres 2011 noch verbleibende Verlustvortrag 97.194,98, Euro wobei sämtliche ausländischen Verluste bereits nachversteuert worden seien.

Gegen dieses in der Rechtssache absurde Ergebnis richte sich die gegenständliche Berufung unter Verweis auf Art. 2 StGG und Art. 7 B-VG, verbiete doch der Gleichheitsgrundsatz der Verfassung unsachliche Differenzierungen, die zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis und einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung führen würden.

Im Übrigen verstöße die Bestimmung des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG gegen die Niederlassungsfreiheit, weil diese Bestimmung dazu führe, dass die Beteiligung des Beschwerdeführers an einer in Deutschland tätigen Kommanditgesellschaft als Kommanditist unattraktiv werde.

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers stellte daher den Antrag, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 dahingehend abzuändern, dass von einer Nachversteuerung der ausländischen Verluste des Beschwerdeführers aus seiner Beteiligung an der \*\*\* GmbH & Co KG in Deutschland, die er in den Jahren 2002 bis 2005 erzielt habe, Abstand genommen werde und weiters die Einkommensteuer - Vorauszahlungen für das Jahr 2013 auf Basis des abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2011 festgesetzt würden.

Mit Vorhalt vom 5.7.2013 wurde die steuerliche Vertretung um Vorlage der deutschen Einkommensteuerbescheide, aus denen die Verlustverwertung im Ausland ersichtlich ist, sowie die Feststellungsbescheide betreffend die deutsche Kommanditgesellschaft ersucht.

Mit Schreiben vom 12.7.2013 wurden von der steuerlichen Vertretung die maßgeblichen Bescheide betreffend die deutsche Kommanditgesellschaft für die Jahre 2010 und 2011 übermittelt.

Am 14. August 2013 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Schreiben vom 25. November 2013 erstattete der Beschwerdeführer Selbstanzeige nach § 29 Abs. 1 FinStrG betreffend seine Einkünfte in den Jahren 2003 bis 2011. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer neben seinen bereits in seiner Steuererklärung deklarierten Einkünften zusätzliche Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem Wertpapierdepot und zwei Bankkonten in der Schweiz erzielt.

Gemäß der diesem Schreiben beigefügten Aufstellung wären neben den bereits deklarierten Einkünften im Jahr 2013 Zinseinkünfte iHv 16.053,54 Euro, Fondserträge iHv 2.575,18 Euro, Einkünfte aus einem "schwarzen" Fonds iHv 1.464,98 Euro sowie Dividendeneinkünfte iHv 24.791,68 Euro als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Daneben seien im Jahr 2013 noch in der Kz 409 Fondseinkünfte iHv 630,11 Euro zu versteuern.

An anrechenbaren Quellensteuern seien andererseits in der Kz 799 EU-QuEST iHv 2.348,15 Euro und in der Kz 757 ausländische Quellensteuer iHv 1374,82 Euro zu berücksichtigen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2011 die im beiliegenden Berechnungsblatt angeführten Einkünfte.

### **2. Beweiswürdigung**

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und wurden von dem Beschwerdeführer nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217 und ab 2005 gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 idF StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, sind betreffend die Jahre 2002 bis 2005 die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte des Beschwerdeführers mit dessen Verlusten aus seiner Beteiligung an einer deutschen Kommanditgesellschaft ausgeglichen worden.

Ab dem Jahr 2006 hat die deutsche Steuerbehörde die in den Vorjahren in Deutschland erzielten Verluste mit positiven Einkünften aus Vermietung in Deutschland und ab 2010 mit positiven Einkünften aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft im Wege des Verlustvortrags ausgeglichen.

Ab dem Jahr 2006 hat die belangte Behörde daher unter Verweis auf § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 und dem im zitierten Erkenntnis des VwGH enthaltenen Grundgedanken der Vermeidung einer mehrfachen Verlustverwertung, die in den Jahren 2002 bis 2005 in Österreich berücksichtigten ausländischen Verluste nachversteuert.

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers vertritt die Meinung, dass durch die Nachversteuerung der ausländischen Verluste im gegenständlichen Steuerjahr 2011 eine Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers gegenüber Steuerpflichtigen eintrete, die ausschließlich ausländische Gewinne erzielen, die im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Begründend wird angeführt, dass die Gesamtsteuerbelastung des Beschwerdeführers durch die Nachversteuerung gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 in den Jahren 2002 bis 2011 insgesamt höher sei als wenn der Beschwerdeführer keine Verluste aus seiner Beteiligung in Deutschland erzielt hätte.

Auch die Möglichkeit, diese Verluste gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 im Wege des Verlustvortrags in den Folgejahren ausgleichen zu können, gehe angesichts der Geringfügigkeit der inländischen Einkünfte des Beschwerdeführers in Leere.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 vorsieht, dass im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen sind. Danach angesetzte Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden könnten.

Verluste können gem. § 2 Abs. 2b EStG 1988 idF IRÄ-BG, BGBl. I Nr. 58/2010, im jeweiligen Veranlagungsjahr nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte berücksichtigt werden, verbleibende Verluste entsprechend in den Folgejahren.

Wie die steuerliche Vertretung in ihrer Beschwerde zutreffend anführt, kann der Beschwerdeführer aufgrund seiner nicht ausreichenden Einkünfte im gegenständlichen Veranlagungsjahr nicht den gesamten Verlust berücksichtigen, womit ein Teil des Verlustvortrags für eine Berücksichtigung in einem Folgejahr verbleibt.

Betrachtet man isoliert nur die Jahre 2002 bis 2011, ergibt sich dadurch für den Beschwerdeführer insgesamt eine höhere Gesamtsteuerbelastung, als wenn keine Verlustberücksichtigung gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 erfolgt wäre. Andererseits ist jedoch zu berücksichtigen, dass dem Beschwerdeführer auch ein Verlustvortrag in Höhe des bisher nicht verbrauchten Verlustes verbleibt, der in einem dem gegenständlichen Veranlagungsjahr 2011 folgendem Steuerjahr steuermindernd verwertet werden kann.

Aus dieser Situation, kann daher keine unsachliche steuerliche Mehrbelastung abgeleitet werden. Durch die Begrenzung der Verlustverwertung kommt es nämlich nicht zu einem Untergehen der nicht vortragsfähigen Verlustteile, sondern zu einem Rückstauen dieser Beträge in spätere Jahre (vgl. VwGH vom 25. November 2009, 2007/15/0252).

Die von der steuerlichen Vertretung festgestellte steuerliche Mehrbelastung ergibt sich nämlich nicht aus der Nachversteuerung der ausländischen Verluste gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005, sondern aus der Tatsache, dass gem. § 2 Abs. 2b EStG 1988 idF IRÄ-BG eine Verschiebung eines Teils der Verluste in ein Folgejahr stattfindet.

In seinem Ablehnungsbeschluss vom 26. Februar 2007, B 789/06, hat der Verfassungsgerichtshof bereits ausgeführt, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht gehindert sei, die Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste jährlich mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte zu begrenzen, wenn die Abzugsfähigkeit des gesamten Verlustes in einem überschaubaren Zeitraum typischerweise gesichert ist.

Mit Bezug auf diesen Ablehnungsbeschluss führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. April 2009, 2007/15/0072, in diesem Zusammenhang aus, dass die Regelung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 die Begrenzung der Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte für ein bestimmtes Jahr nicht

davon abhängig macht, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in den nachfolgenden Veranlagungsjahren positiv ist.

Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im gegenständlichen Veranlagungsjahr 2011 aufgrund seiner Einkommenssituation nicht sämtliche - aus der Verlustberücksichtigung gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988 idF StRefG 2005 entstandenen - Verluste geltend machen kann, führt daher zu keinem Ergebnis, das Bedenken gegen die gegenständlichen Bestimmungen auslösen kann. Ergänzend ist anzumerken, dass die Einkünfte des Beschwerdeführers entgegen der Darstellung der steuerlichen Vertretung zudem keineswegs als nur geringfügig angesehen werden können.

Ausgehend vom angefochtenen Bescheid vom 3. Mai 2013 und unter Berücksichtigung der in der Selbstanzeige vom 25. November 2013 übermittelten Einkünfte berechnet sich die Einkommensteuer für das Jahr 2011 daher mit 38.042,00 Euro.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Berechnung Vorauszahlung 2013)

Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr berechnet sich dabei auf Basis der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Jahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Auf Basis der für das Jahr 2011 gem. Spruchpunkt I. berechneten Einkommensteuer iHv 38.042,00 Euro wird die Einkommensteuer-Vorauszahlung für das Jahr 2013 unter Maßgabe einer Erhöhung von 9% gem. § 45 Abs. 1 TS 2 EStG 1988 mit 41.465,78 Euro festgesetzt.

### 3.2. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfolgen der Besteuerung der vorliegenden Einkünfte ergeben sich unmittelbar aus den entsprechenden Bestimmungen des EStG 1988. Die Frage, ob die Beschränkung des Verlustabzugs dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht, wurde bereits vom Verfassungsgerichtshof mit Ablehnungsbeschluss vom 26. Februar 2007, B 789/06 hinreichend geklärt. Es liegt somit keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 8. März 2018