

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf-Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC (Steuer Nr. 123/xxxx) vom 12.03.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### A. Verwaltungsgeschehen/Verfahrensablauf:

Der Bf. ist unbeschränkt steuerpflichtig und erzielt neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb im Inland auch in Deutschland Einkünfte.

In der am **28. Oktober 2013** eingereichten elektronischen **Einkommensteuererklärung 2012** erklärte der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 59.845,12 und gab unter KZ 746 ausländische Verluste in Höhe von EUR 11.322,00 an.

Mit Ergänzungsersuchen vom 30. Oktober 2013 ersuchte das Finanzamt um einen Nachweis zu den ausländischen Einkünften.

Mit Datum **12. März 2014** erging der **Einkommensteuerbescheid 2012**. Das Einkommen 2012 wurde mit EUR 59.785,12 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 59.845,12 abzüglich Sonderausgabenpauschale EUR 60,00) und die Einkommensteuer 2012 mit EUR 20.142,00 festgesetzt. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass trotz Aufforderung die angeforderten Unterlagen nicht beigebracht worden seien und die geltend gemachten Aufwendungen mangels Beweismittel nicht berücksichtigt werden konnten.

Mit Schriftsatz vom **19. März 2014** brachte der Bf. **Beschwerde** ein. Er ersuchte um erklärungsgemäße Bescheidausstellung und teilte mit, dass er die angeforderten Unterlagen noch nicht hätte beibringen können, da diese erst unmittelbar vor Bescheiderstellung vom deutschen Finanzamt übermittelt worden seien. Dem Schreiben angefügt waren:

- Bescheid des Finanzamtes StadtinD über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. 12. 2012 einer GesbR, an der der Bf. beteiligt ist. Daraus geht ein vortragsfähiger Gewerbeverlust bis zum 31. 12. 2011 in Höhe von EUR 18.484,00, ein Gewerbeverlust für das Jahr 2012 in Höhe von EUR 7.111,00 und ein daraus resultierender vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31. 12. 2012 in Höhe von EUR 25.595,00 hervor.

- Eine vom Finanzamt StadtinD mit Datum 27. Februar 2014 bestätigte „*Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der EU und des EWR*“ (E 9) in der folgende Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, ausgewiesen sind:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust) EUR – 3.556,00, Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Verlust) EUR -8.881,00, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 1.397,00  
= Summe EUR -11.040,00

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21. März 2014** erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 12. März 2014 dahingehend als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 3.555,50 vermindert und das Einkommen mit EUR 56.229,62 festgesetzt wurde. Die Einkommensteuerfestsetzung 2012 reduzierte sich auf EUR 18.606,00. In der Begründung wurde angegeben, dass der ausländische Verlust laut dem deutschen Steuerbescheid mit EUR 3.555,50 berücksichtigt worden sei.

Mit Schriftsatz vom **11. April 2014 beantragte** der Bf. die **Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht** und ersuchte um vollinhaltliche Stattgabe seiner Beschwerde, in der die Erstellung von Bescheiden gemäß der eingereichten Einkommensteuererklärung als unbeschränkt Steuerpflichtiger beantragt worden sei. Das negative deutsche Einkommen sei dem Formular E 9 zu entnehmen.

Nach Aufforderung des Finanzamtes vom 15. April 2014 den deutschen Steuerbescheid für 2012 vorzulegen, übermittelte der Bf. einen mit 31. März 2014 datierten Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes StadtinD, in dem folgende Einkünfte ausgewiesen sind:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-3.556,00 EUR
------------------------------	---------------

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	-8.881,00 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.397,00 EUR
Gesamtbetrag der Einkünfte 2012	-11.040,00 EUR

Mit **Vorlagebericht vom 16. Juni 2014** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die ausländischen Verluste in Höhe von EUR 11.040,00 laut dem deutschen Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen.

Das **Bundesfinanzgericht ersuchte mit Schreiben vom 30. Juli 2014** um Bekanntgabe, ob mit den beantragten Änderungen des Finanzamtes (Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens um negative Auslandseinkünfte in Höhe von EUR 11.040,00 laut deutschem Einkommensteuerbescheid 2012) dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen werde.

Demnach würden sich folgende Änderungen beim Einkommensteuerbescheid 2012 ergeben:

- a) Festsetzung des Einkommens mit EUR 48.745,12 anstatt EUR 59.785,12
- b) Festsetzung der Einkommensteuer mit EUR 15.371,00 anstatt EUR 20.142,00 laut beiliegendem Berechnungsblatt

In einem **Telefonat vom 8. Oktober 2014** teilte der Bf. mit, dass laut seinem steuerlichen Berater möglicherweise auch in Vorjahren entstandene Verluste zu berücksichtigen seien.

Mit **Schreiben vom 9. Oktober 2014** gab das Bundesfinanzgericht bekannt, dass was die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten betreffe, nach den vorliegenden Unterlagen nur der bescheidmäßig nachgewiesene Gesamtbetrag der negativen deutschen Einkünfte des Jahres 2012 in Höhe von EUR 11.040,00 berücksichtigt werden könne. Ausländische Verluste seien zwingend mit positiven Inlandseinkünften des betreffenden Jahres auszugleichen. Eine unterbliebene Verrechnung von ausländischen Verlusten könne nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden.

Nur wenn in Vorjahren entstandene (Auslands)verluste die positiven Inlandseinkünfte im jeweiligen Jahr überstiegen hätten (oder auch im Inland nur negative Einkünfte angefallen wären) und die Auslandsverluste die Voraussetzungen für einen Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 erfüllen würden, käme allenfalls ein Abzug als Verlustvortrag in Folgejahren in Betracht. Zu einem Verlustvortrag würden aber keine Angaben vorliegen, zumal laut den Daten im Abgabensinformationssystem des Bundesministeriums für Finanzen das steuerpflichtige Einkommen im Jahr 2011 mit EUR 41.988,17 positiv gewesen sei und bis zu dieser Höhe im Jahr 2011 ein Ausgleich vorzunehmen gewesen wäre.

Es wurde um Stellungnahme ersucht und darauf hingewiesen, dass im Falle des Unterbleibens einer Rückmeldung eine Änderung des angefochtenen

Einkommensteuerbescheides vom 12. März 2014 - wie im Schreiben vom 30. Juli 2014 mitgeteilt - erfolgen werde.

Zum (mit RSb zugestellten) Schreiben ist keine Stellungnahme ergangen.

### **B. Festgestellter Sachverhalt:**

Der Bf. ist unbeschränkt steuerpflichtig und erzielte neben seinen inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch in Deutschland Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als Gesellschafter einer GesbR), aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

In der Einkommensteuererklärung 2012 beantragte der Bf. die Berücksichtigung von negativen ausländischen Einkünften in Höhe von EUR 11.322,00. Diese wurden mangels Vorlage der angeforderten Nachweise bei der Festsetzung des Einkommens und der Einkommensteuer 2012 nicht in Ansatz gebracht.

Laut den nachträglich vorgelegten Unterlagen (deutscher Einkommensteuerbescheid 2012 und die vom deutschen Finanzamt bestätigte Bescheinigung E9) war der Gesamtbetrag der in Deutschland erzielten Einkünfte im Jahr 2012 mit EUR 11.040,00 negativ (resultierend aus negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 3.556,00 und selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 8.881,00 und positiven Vermietungseinkünften in Höhe von EUR 1.397,00).

Der Bf. beantragte in der Beschwerde und im Vorlageantrag die Berücksichtigung der negativen Auslandseinkünfte entsprechend der Einkommensteuererklärung (EUR 11.322,00).

### **C. Beweiswürdigung:**

Unstrittig ist, dass in den erklärten Inlandseinkünften in Höhe von EUR 59.845,12 keine Auslandseinkünfte berücksichtigt sind.

Die Tatsache, dass der Bf. im Jahr 2012 in Deutschland (nach Ausgleich mit positiven Einkünften) insgesamt negative Einkünfte in Höhe von EUR 11.040,00 erzielt hat, ergibt sich aus dem vorgelegten Steuerbescheid.

Keine Angaben und Nachweise liegen zum Differenzbetrag von EUR 282,00 (Auslandsverluste EUR 11.322,00 laut Steuererklärung abzüglich nachgewiesene Auslandsverluste EUR 11.040,00) vor.

### **D. Rechtliche Grundlagen:**

§ 2 EStG 1988 (in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22 mit Wirksamkeit ab Veranlagungen 2012) lautet:

*(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in 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 §§104, 105 und 106a.*

...

*(8) Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:*

*1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.*

...

*3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung in der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. 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.*

Der Verwaltungsgerichtshof stellte im Erkenntnis vom 25. 9. 2001, 99/14/0217 fest, dass ausländische Verluste Teil des Verlustausgleichsregimes nach § 2 Abs 2 EStG darstellen und damit inländischen Verlusten gleichzuhalten sind. Mit StRefG 2005, BGBl I 57/2004 wurde aufgrund dieser Rechtsprechung die zwingende Berücksichtigung von ausländischen Verlusten gesetzlich verankert.

Im Inland ausgleichsfähige Verluste sind solche, die im Ausland nicht berücksichtigt werden oder im Ausland gar nicht ausgleichsfähig sind. Davon umfasst sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte (wie Vermietungseinkünfte). Ausländische Verluste, die im Verlustentstehungsjahr im Ausland mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind nicht zu berücksichtigen (Jakom, *Laudacher*, EStG, 2015, § 2 Rz. 200). Erfolgt in einem späteren Jahr eine Verlustverwertung im Ausland, so ist im Jahr der Verwertung im Inland eine Nachversteuerung durchzuführen.

Der ausländische Verlust ist zwingend im Jahr seines Entstehens anzusetzen. Ist eine Berücksichtigung ausländischer Verluste in einem Jahr zu Unrecht unterblieben, kann die Verlustverwertung in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden [Nachholungsverbot]. In diesem Fall findet aber auch keine Nachversteuerung statt, wenn es zu einer späteren Verlustverwertung im Ausland kommt (Doralt/Toifl, aaO § 2 Tz 199; Jakom/*Laudacher*, EStG, 2015 § 2 Rz 203 mit Verweis auf UFS 18. 7. 2013, RV/0075-S/12).

Eine Verwertung von Vorjahresverlusten kommt nur dann in Betracht, wenn im Entstehungsjahr des Auslandsverlustes nicht genügend positive inländische Einkünfte für einen vollständigen Ausgleich zur Verfügung stehen UND die umgerechneten ausländischen Verluste die Voraussetzungen des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 erfüllen, d.h. der Verlust aus einer betrieblichen Einkunftsquelle herührt und sofern dieser nicht

durch Bilanzierung sondern nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen/- Ausgabenrechnung) ermittelt wurde, aus den unmittelbar vorangegangenen drei Jahren stammt.

Ein Verlustvortrag ist zwingend zum frühestmöglichen Zeitpunkt und in höchstmöglichen Ausmaß (VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0014) mit einem positiven Einkommen zu verrechnen.

## **E. Erwägungen**

Der Bf. hat in seiner Einkommensteuererklärung 2012 an der dafür vorgesehenen Stelle (Kennzahl) einen ausländischen Verlustes in Höhe von EUR 11.322,00 ausgewiesen und begehrt deren Abzug von den erklärten Inlandseinkünften in Höhe von EUR 59.845,12.

Aus den nachträglich vorgelegten Nachweisen (dem deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 und dem bestätigten Formular E 9) geht hervor, dass der Gesamtbetrag der in Deutschland erzielten Einkünfte (nach Aufrechnung mit positiven Einkünften) im Jahr 2012 mit EUR 11.040,00 negativ war und insoweit im Ausland nicht berücksichtigte Verluste im Sinne des § 2 Abs. 8 EStG 1988 vorliegen.

Die im Jahr 2012 entstandenen in Deutschland nicht ausgleichsfähigen Verluste sind folglich im nachgewiesenen Ausmaß (EUR 11.040,00) zwingend mit den positiven Inlandseinkünften des Jahres 2012 auszugleichen. Insoweit ist wie vom Finanzamt beantragt dem Beschwerdegehren Rechnung zu tragen.

Hinsichtlich des Differenzbetrages in Höhe von EUR 282,00 zu dem in der Steuererklärung angegebenen Auslandsverlust in Höhe von EUR 11.322,00 kann kein Verlustausgleich erfolgen, da dazu keine Informationen bzw. Nachweise für eine Anerkennung vorliegen.

Sollte es sich dabei um einen Auslandsverlust aus Vorjahren handeln dessen Abzug bei der Einkommensermittlung der Vorjahre zu Unrecht unterblieben ist, kann dieser analog den inländischen Einkommensermittlungsgrundsätzen nicht im Jahr 2012 nachgeholt werden.

Für das Vorliegen eines allfälligen zu berücksichtigenden Verlustvortrages fehlen Hinweise. Abgesehen davon, dass Verlustvorträge aufgrund der erhöhten Nachweispflichten in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen wären, ergeben sich auch aus den Akten (Vorjahresdaten im Abgabensinformationssystem) diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkte. Im Jahr 2011 war das Inlandseinkommen mit EUR 41.988,17 positiv, bis zu diesem Betrag wäre zwingend im Jahr 2011 ein Ausgleich mit den im Jahr 2011 entstandenen Auslandsverlusten (und allfälligen Verlustvorträgen) vorzunehmen gewesen.

Über die Frage ob für die Vorjahre in denen ein Ausgleich der positiven Inlandseinkünfte mit Auslandsverlusten nicht erfolgt ist, verfahrensrechtlich eine Möglichkeit für die Berücksichtigung der Auslandsverluste besteht, ist im gegenständlichen Verfahren nicht abzusprechen.

Der angefochtene Bescheid vom 12. März 2014 war somit - wie vom Finanzamt beantragt - dahingehend abzuändern, als ausländische Verluste in Höhe von EUR 11.040,00 einkommensmindernd zu berücksichtigen waren.

Das geänderte steuerpflichtige Einkommen errechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte	EUR 59.845,12
abzüglich Auslandsverluste gemäß § 2 Abs. 8 EStG	- EUR 11.040,00
abzüglich Sonderausgaben	- EUR 60,00
Steuerpflichtiges Einkommen	EUR 48.745,12

## **E. Zulässigkeit einer Revision**

### **Zulässigkeit einer 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 Rechtsfrage, dass ausländische Verluste inländischen Verlusten gleichzustellen und damit zwingend im Jahr der Entstehung auszugleichen sind ist als von der Rechtsprechung (VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217) geklärt anzusehen, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 15. Juni 2015