



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. R., Rechtsanwalt, 1010 Wien, Y., vom 18. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. September 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Trotz Aufforderung durch das Finanzamt wurde vom in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Bw., einem Rechtsanwalt mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, keine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 abgegeben. Mit Bescheid vom 17. September 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit € 90.430,44 fest und führte in der Begründung aus, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von ATS 2.710.716,00 (€ 196.995,41) seien mit dem im Feststellungsverfahren (Dr. R. und Mitgesellschafter) ermittelten Betrag angesetzt worden.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2002 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 17. September 2002 und führte in der Begründung folgendes aus: *„Der Einkommensteuerbescheid 2000 ist inhaltlich unrichtig, da der diesem zugrunde liegende Feststellungsbescheid nur ein vorläufiger ist, und der richtige*

*Feststellungsbescheid noch nicht erlassen wurde.* "Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2000 entsprechend der noch vorzulegenden Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 festzusetzen.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2002 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Mängel der Berufung vom 21. Oktober 2002 (es fehlten 1) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, 2) die beantragten Änderungen, 3) eine Begründung) bis zum 2. Dezember 2002 zu beheben und wies darauf hin, dass bei Versäumnis dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2002 brachte der Bw. folgende Mängelbehebung beim Finanzamt ein: 1. Die Berufung richte sich gegen den gesamten Inhalt des angefochtenen Bescheides, 2. Beantragt werde, die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit 0,00 festzusetzen, 3. Begründung: Der Einkommensteuerbescheid vom 17. September 2002 setze die Einkommensteuer auf Grund von Einkünften für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 2,715.656,00 (€ 197.354,41) im Betrag von € 90.430,44 fest. Bei der Berechnung der Einkünfte seien die bescheidmäßig festgestellten Verluste in den drei vorangegangenen Jahren nicht berücksichtigt worden. Diese hätten 1997 ATS 143.591,00, 1998 ATS 1,453.269,00 und 1999 ATS 2,425.368,00, zusammen ATS 4,022.228,00 betragen. Gemäß § 18 Abs. 7 EStG seien Verluste, welche in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden sind, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittle, nach Abs. 6 zu berücksichtigen. Diese Voraussetzung würde vorliegen. Der Betrieb, in welchem die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielt worden seien, sei 1997 eröffnet worden. Sämtliche Verluste seien in diesem Betrieb entstanden. Bei entsprechender Berücksichtigung der Verluste aus den Jahren 1997 bis 1999 hätte die Behörde richtigerweise die Einkommensteuer mit 0,00 festsetzen müssen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 19. Dezember 2003 forderte das Finanzamt den Bw. auf, bis zum 2. Februar 2004 zu folgenden Ergänzungspunkten Stellung zu nehmen: Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und Deutschland würden hinsichtlich der Verlustverwertung folgende Bestimmungen gelten:

a) Verluste ab dem Entstehungsjahr 1998: Erleiden in Deutschland ansässige Personen Verluste in österreichischen Betriebsstätten, so erfolge die Verwertung dieser Verluste ab 1998 in allen Fällen im Betriebsstättenstaat (Österreich).

b) Verluste bis einschließlich 1997: Deutschland als Ansässigkeitsstaat übernehme die Berücksichtigung dieser Verluste bis einschließlich 1997. Soweit eine steuerliche Verwertung der Verluste bis 1997 in Deutschland nicht mehr vorgenommen werden könne, weil bereits Rechtskraft eingetreten sei und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich wäre, sei die Berücksichtigung in Österreich im Wege des Verlustabzuges zulässig. Der Steuerpflichtige habe kein Wahlrecht, ob er günstigerweise den Verlust in Deutschland im Antragsweg oder im Vortragsweg in Österreich geltend mache. Österreich lasse zwar subsidiär die Verlustverwertung bis in das Verlustentstehungsjahr 1994 zu, doch setze dies voraus, dass der Steuerpflichtige sich primär um die Verlustberücksichtigung in Deutschland kümmere. Nur dann, wenn sich aus verfahrensrechtlichen Gründen die Verlustverwertung in Deutschland als nicht mehr möglich erweise, könne die Berücksichtigung in Österreich im Wege des Verlustvortrages erfolgen. Es sei daher durch Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen deutschen Steuerbehörde nachzuweisen, dass eine Berücksichtigung des Verlustes aus 1997 im Ansässigkeitsstaat nicht mehr möglich sei.

Der Bw. kam dieser Aufforderung des Finanzamtes nicht nach.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 18. Februar 2005 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 ab. Die anteiligen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit seien entsprechend der Mitteilung des Finanzamtes Wien 1/23 zu St. Nr. X (Dr. R. und Mitgesellschafter) angesetzt worden. An Verlustvorträgen hätten insgesamt € 205.414,99 (aus 1998: € 80.904,41 und aus 1999: € 124.510,58) berücksichtigt werden können. Da der Aufforderung vom 19. Dezember 2003 nicht nachgekommen worden sei, habe ein Verlustvortrag aus dem Jahr 1997 nicht gewährt werden können.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2010 brachte der Bw. den Vorlageantrag betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 beim Finanzamt ein und führte aus, dass der angefochtene Bescheid auf Grund der Bescheide vom 11. Jänner 2008 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 betreffend die Gesellschaft Dr. R. und Mitgesellschafter erlassen worden sei. Zu den Bescheiden vom 11. Jänner 2008 über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2000 seien beim unabhängigen Finanzsenat Berufungsverfahren anhängig. Diese Berufungen seien gegen die Feststellungsbescheide gerichtet, auf Grund deren der nunmehr hier angefochtene Bescheid erlassen worden sei. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid entsprechend den noch zu entscheidenden Berufungen abzuändern bzw. aufzuheben.

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

### **1. Einwendung gegen den Grundlagenbescheid**

Gemäß [§ 188 Abs. 1 lit c BAO](#), BGBl. Nr. 194/1961, werden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Derartige Bescheide stellen gemäß § 192 BAO Grundlagenbescheide für die abgeleitete Einkommensteuer der Beteiligten dar. Das bedeutet, dass im Einkommensverfahren der Beteiligten eine Bindung an die in den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen besteht. [§ 252 Abs. 1 und 3 BAO](#) schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein: Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH vom 4.7.1995, 91/14/0199).

Der Bw. war im Jahr 2000 an der Gesellschaft nach bürgerlichen Recht (Dr. R. und Mitgesellschafter) beteiligt. Die von dieser Gesellschaft erzielten Einkünfte wurden entsprechend den Beteiligungen der Gesellschafter bzw. entsprechend den Erklärungen der Gesellschaft vom Finanzamt mit Bescheid einheitlich und gesondert festgestellt. Die in diesem Bescheid gesondert festgestellten Einkünfte des Bw. wurden in der Folge in den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 übernommen.

Die Einwendungen des Bw. im Vorlageantrag vom 12. Jänner 2010 betreffen den Grundlagenbescheid für das Jahr 2000 bzw. die Grundlagenbescheide für die Jahre 1998 und 1999 und nicht den Einkommensteuerbescheid 2000. Derartige Einwendungen können aber im Wege der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 nicht berücksichtigt werden.

### **2. Verlustabzug**

Gemäß [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) 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, oder für Verluste, die aus unbeweglichen Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat. Gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) sind als

Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. Gemäß § 18 Abs. 7 können bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 vom 20. August 2002, enthält im einen Bestandteil des Doppelbesteuerungsabkommens bildenden Zusatzprotokoll folgende Regelungen: Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab dem Wirtschaftsjahr 1990 Verluste in österreichischen Betriebsstätten, werden bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 entstandene Verluste nach den Vorschriften des § 2a Absatz 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes berücksichtigt. Ab der Veranlagung 1998 unterbleiben Hinzurechnungen gemäß § 2a Absatz 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes. Soweit eine steuerliche Verwertung nach diesen Vorschriften in der Bundesrepublik Deutschland nicht vorgenommen werden kann, weil bereits Rechtskraft eingetreten und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist, ist eine Berücksichtigung in der Republik Österreich im Wege des Verlustabzuges zulässig. Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 (1997/98) entstehende Verluste sind auf der Grundlage der Gegenseitigkeit im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Die vorstehenden Regelungen sind nur insoweit wirksam, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt. Der Verlustabzug betreffend die Kalenderjahre 1998 und 1999 wurde vom Finanzamt bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 1,113.269,00 (€ 80.904,41) laut Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 17. Jänner 2005 und in Höhe von ATS 1,713.303,00 (€ 124.510,58) laut Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 17. Jänner 2005 entsprechend berücksichtigt. Mangels des vom Finanzamt mit Schreiben vom 19. Dezember 2003 geforderten Nachweises, dass eine Berücksichtigung des Verlustes aus 1997 im Ansässigkeitsstaat nicht mehr möglich sei, erfolgte die Nichtberücksichtigung des Verlustvortrages für das Jahr 1997 durch das Finanzamt zu Recht.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Februar 2011