



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 30. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 27. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2004, vom 15. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 und vom 16. Mai 2006 betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert wie folgt:

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist deutsche Staatsangehörige und hielt im Jahr 2004 eine Kommanditbeteiligung an der deutschen Kommanditgesellschaft K, die wiederum an der österreichischen Kommanditgesellschaft Y beteiligt war. Laut Schriftsatz vom 10. Jänner 2006 wurde die Beteiligung an der österreichischen KG im Jahr 2004 verkauft. Zusage der Mitteilung vom 31. August 2006 über die gesonderte Feststellung der Anteile des Bw. an den gemeinschaftlichen Einkünften der Y für das Kalenderjahr 2004 entfielen auf den Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von 43.680,80 €, darin enthalten ist eine Betrag von 41.834,68 € an Veräußerungs- und Aufgabegewinnen.

In der für das Jahr 2004 eingereichten Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 43.680,80 €, beantragte aber den Betrag in Höhe von 27.889,79 € wegen Verteilung der Einkünfte auf drei

Jahre auszuscheiden. In der für 2005 abgegebenen Einkommensteuererklärung wurde von der Bw. in Entsprechung der für 2004 beantragten Einkünfteverteilung ein Betrag von 13.944,89 € als Beteiligungsertrag ausgewiesen.

Mit Bescheiden vom 27. April 2006 und vom 15. Mai 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 und 2005 auf Grundlage der von der Bw. eingereichten Steuererklärungen mit einem Betrag von 3.385,21 € (2004) und 4.555,87 € (2005) fest. Weiters erfolgte die Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre mit Bescheid vom 16. Mai 2006 in Höhe von 4.208,11 €.

Mit Schriftsatz vom 30. Mai 2006 erhob die Bw. Berufung gegen die angeführten Bescheide, begehrte deren Aufhebung und führte hinsichtlich Einkommensteuer 2004 an:

"...dazu beantragen wir namens unserer Klientin im Jahr 2004 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 Einkommensteuergesetzes hat und daher auch gemäß § 2 (8) Z 3 Einkommensteuergesetz 1988 die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste von EUR – 636.612,00 bei Ermittlung des Einkommens anzusetzen und daher das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2004 mit Null festzusetzen und andererseits die Bestimmung des § 37 (2) Einkommensteuergesetz 1988 betreffend Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre nicht anzuwenden (der diesbezüglich in der Einkommensteuererklärung 2004 gestellte Antrag wird hiermit ausdrücklich zurückgezogen) und daher als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2004 den Betrag von EUR 43.680,80 anzusetzen..."

Außerdem seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2005 und 2006 im Hinblick auf die erfolgte Zurückziehung des Antrages auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre mit Null anzusetzen und daher für 2005 und 2006 keine Einkommensteuerbescheide zu erlassen sowie die Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 und Folgejahre mit Null festzusetzen.

Begründend führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass sie erst nach Erteilung der Steuerbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006 von dem Umstand Kenntnis erlangt habe, dass die Bw. im Jahr 2004 im Wohnsitzstaat einen ausgleichsfähigen Verlust (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von EUR – 646.325,00 erlitten habe bzw. das zu versteuernde Einkommen im Jahr 2004 insgesamt mit EUR – 651.440,00 negativ gewesen sei. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 seien gegeben, da die Bw. als Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union im Jahr 2004 Einkünfte bezogen habe, welche mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterlägen.

Als Nachweis der Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte wurde der deutsche Einkommensteuerbescheid für 2004 vorgelegt, dem folgende Daten zu entnehmen sind:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: - 646.325,00 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen: 3.222,00 €

Sonstige Einkünfte: 6.491,00 €

Negatives Einkommen (Verlust): - 651.440,00 €

Im Schreiben vom 8. November 2006 hielt die Bw. der ihm mitgeteilten Rechtsmeinung des Finanzamts, der im Ausland erlittene Verlust könne bei der Besteuerung der in Österreich erzielten Einkünfte nicht berücksichtigt werden, in einem Schriftsatz entgegen, § 1 Abs. 4 EStG 1988 solle im Sinne der Rechtsprechung des EuGH gewährleisten, dass ein Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates, der in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er nicht wohnt, eine Tätigkeit ausübe, dort nicht höher besteuert werde als eine vergleichbare Person, die im Beschäftigungsstaat wohne. Bei einem in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen würde sich der Steuersatz infolge des Progressionsvorbehaltes im Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland auf Null reduzieren, was daher auch für die Mitbeteiligte gelten müsse. Da das Welteinkommen Null sei, seien die in Österreich zu versteuernden Einkünfte mit dem Steuersatz von Null Prozent zu besteuern.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und beantragte, ihr teilweise stattzugeben. Es führte dazu aus, die gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragte unbeschränkte Steuerpflicht bewirke keine inländische Ansässigkeit im Sinne der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, sodass die im Ausland erlittenen Verluste nicht im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes einzubeziehen seien. Es seien jedoch neue Einkommensteuerbescheide zu erlassen, bei denen auch der allgemeine Steuerabsetzbetrag für 2004 anzuerkennen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 EStG 1988 in der gemäß § 124b Z 94 EStG 1988 für das Jahr 2004 noch anzuwendenden Fassung vor der Anhebung des Betrages von EUR 6.975 auf EUR 10.000 durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, und § 2 EStG 1988 in der für das Jahr 2004 bereits anzuwendenden, durch die Anfügung des Abs. 8 veränderten Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 lauten in den hier wesentlichen Teilen:

"§ 1. (1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) Auf Antrag werden 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, soweit 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 Euro 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."

"§ 2. (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 im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

(2a) Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig sind negative Einkünfte

-aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

-der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird

und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,

-aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

(2b) Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in 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 enthalten sind
-Sanierungsgewinne (§ 36 Abs. 1) oder
-Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne, sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

4) Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind. Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen gelten anteilig als Betriebsstätten der Mitglieder, wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.

(5) (...)

(6) (...)

(7) (...)

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen 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."

§ 98 EStG 1988 in der für das Jahr 2004 maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 124, lautet:

§ 98. (1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21).
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland
 -ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist
 -verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den

- im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),

- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfaßt wurden.

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn

- a) es sich dabei um Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit a bis d sowie gemäß § 93 Abs. 2 Z 2 handelt und Kapitalertragsteuer abzuziehen war oder

- b) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind, es sei denn es handelt sich um ein Forderungswertpapier gemäß § 93 Abs. 3 oder

- c) gemäß § 108 Abs. 7, § 108a Abs. 5, § 108g Abs. 5 oder § 41 Abs. 2 des

Investmentfondsgesetzes 1993 nachzuversteuernde Beträge vorliegen;

- d) es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes aus Immobilien handelt, wenn diese Immobilien im Inland gelegen sind.

Von der beschränkten Steuerpflicht sind Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind, ausgenommen.

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte

- im Inland gelegen sind oder
- in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder
- in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

7. Spekulationseinkünfte (§ 30), soweit es sich um Spekulationsgeschäfte mit inländischen

Grundstücken oder mit inländischen Rechten handelt, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

8. Einkünfte im Sinne des § 31, wenn die Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung bestand, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

(2) Für Einkünfte im Sinne des Abs. 1 entfällt die beschränkte Steuerpflicht, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung vom Steuerabzug gemäß § 99a gegeben sind.

Die Bw. ist Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, nämlich Deutschlands und hat im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde hat sie nachgewiesen, dass die Summe ihrer ausländischen Einkünfte im zu beurteilenden Jahr 2004 negativ und damit geringer war als der gesetzlich normierte Betrag von 6.975,00 €. Sie konnte daher zu Recht einen Antrag stellen, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Das Finanzamt bestreitet im Berufungsfall auch nicht die Erfüllung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 durch die Bw., wendet sich jedoch gegen die beantragte Berücksichtigung der in Deutschland nicht ausgeglichenen Verluste bei Ermittlung des Einkommens im Jahr 2004.

Diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch im Erkenntnis vom 25.9.2012, 2008/13/0201, in einem gleich gelagerten Fall insbesondere unter Verweis auf die in den Rechtsachen Lakebrink und Renneberg ergangenen EuGH-Entscheidungen vom 18. Juli 2007 (Rs. C-182/06) u. vom 16. Oktober 2008 (Rs. C-527/06) die gegenteilige Rechtsauffassung vertreten:

"Verluste wie die beim Mitbeteiligten in Deutschland eingetretenen sind nicht ohne Einfluss auf die "Steuerkraft", weshalb es dem Anliegen der zitierten Rechtsprechung des EuGH - und damit auch dem vom Gesetzgeber mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 verfolgten - entspricht, den unbeschränkt Steuerpflichtigen nach der österreichischen Rechtslage offenstehenden Ansatz im Ausland nicht berücksichtigter Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 auch in Fällen wie dem vorliegenden zuzulassen. Der Einleitungssatz des § 2 Abs. 8 EStG 1988 steht dem entgegen der in der Amtsbeschwerde vertretenen Auffassung nicht entgegen, weil im Ausland erlittene Verluste bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 zu berücksichtigen sind und die Regelung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 in dem Umfang, in dem dies im Sinne der zitierten Rechtsprechung des EuGH der Vermeidung indirekter Benachteiligungen dient, die Herbeiführung der gleichen Rechtsfolgen ermöglichen soll."

Auch im vorliegenden Fall sind daher vor dem Hintergrund, dass die Bw. als unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln ist, die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste bei Ermittlung des Einkommens im Jahr 2004 anzusetzen. In diesem Zusammenhang ist weiters zu beachten, dass die Bw. den Antrag auf Aufteilung des Gewinnes auf drei Jahre zurückgezogen hat, weshalb es zu einer Erfassung der gesamten österreichischen Einkünfte aus der Beteiligung an der Y (43.680,80 €) im Jahr 2004 kommt. Dennoch übersteigen die laut deutschem Einkommensteuerbescheid erlittenen Verluste (646.325,00 €) die in Deutschland und Österreich erzielten Einkünfte der Bw. bei weitem. Eine Einkommensteuer für 2004 war daher nicht festzusetzen.

Unter der glaubwürdigen Annahme einer betragsmäßig im Wesentlichen gleichbleibenden Einkünfteerzielung in Deutschland in den Folgejahren, war auch in den Jahren 2005 und 2006 in Deutschland keine Verwertung des im Jahr 2004 erlittenen ausländischen Verlustes möglich. Eine potentielle doppelte Verlustverwertung kommt daher nicht zum Tragen, weshalb die Voraussetzungen des § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 für eine steuerliche Nacherfassung in diesen Jahren nicht vorliegen. Es hat somit auch in diesen Jahren keine Einkommensteuerfestsetzung zu erfolgen. Eine Festsetzung der Vorauszahlungen für die Jahre 2006 und Folgejahre unterbleibt auch deshalb, weil die Bw. 2004 letztmalig in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und in Österreich über keine weitere Einkunftsquelle verfügt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2012