

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.09.2012

Geschäftszahl

2008/13/0201

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Beschwerde des Finanzamts Wien 1/23 in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. August 2008, GZ. RV/2721-W/06, betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre (mitbeteiligte Partei: B in S, Belgien), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte, ein in Belgien wohnhafter deutscher Staatsangehöriger, war in den Jahren 2004 und 2005 als Kommanditist an einer deutschen KG beteiligt, die im Jahr 2004 Erträge aus der Beteiligung an einer österreichischen KG und aus der Veräußerung dieser Beteiligung erzielte. Auf den Mitbeteiligten entfielen etwa EUR 51.000, darin etwa EUR 49.000 an Veräußerungs- und Aufgabegewinnen.

Der Mitbeteiligte gab im Mai 2006 Einkommensteuererklärungen als beschränkt Steuerpflichtiger für die Jahre 2004 und 2005 ab und beantragte die Verteilung des Veräußerungsgewinns auf drei Jahre. Gegen die erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheide und einen nachfolgenden Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006 und die Folgejahre erhob er mit Schriftsatz vom 30. Mai 2006 Berufung, worin er vorbrachte, seine Vertreter hätten erst jetzt erfahren, dass der Mitbeteiligte im Jahr 2004 in Deutschland einen Verlust aus Gewerbebetrieb in der Höhe von etwa EUR 819.000 erlitten habe. Sein zu versteuerndes Einkommen im Wohnsitzstaat Belgien habe in diesem Jahr nicht ganz EUR 12.000 betragen. Da die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllt seien, beantrage der Mitbeteiligte, ihn als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste anzusetzen, das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2004 mit Null festzustellen und weder Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 noch Einkommensteuervorauszahlungen für die Folgejahre festzusetzen. Den Antrag auf Verteilung des Veräußerungsgewinns gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 zog er zurück.

Der Mitbeteiligte ergänzte dieses Vorbringen durch entsprechende Belege für den Verlust in Deutschland und sein Einkommen in Belgien und hielt 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 den Mitbeteiligten 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.

Im Verfahren vor der belangten Behörde legte der Mitbeteiligte noch Belege betreffend seine Einkünfte in Belgien in den Jahren 2005 (etwa EUR 9.600) und 2006 (etwa EUR 16.800) und ein Schreiben des zuständigen deutschen Finanzamts vor, in dem der verbleibende Verlustvortrag zum 31. Dezember 2005 mit etwa EUR 1,828.000 und zum 31. Dezember 2006 mit etwa EUR 1,821.000 angegeben war.

Das Finanzamt nahm zu den ihm vorgehaltenen Ergebnissen des Berufungsverfahrens nicht Stellung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Sie stützte diese Entscheidung in ihren Erwägungen darauf, dass die Summe der ausländischen Einkünfte im maßgeblichen Jahr 2004 "negativ und damit geringer" gewesen sei als der in § 1 Abs. 4 EStG 1988 normierte Betrag von EUR 6.975, sodass der Mitbeteiligte als deutscher Staatsangehöriger ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland die Voraussetzungen für die beantragte Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig erfüllt habe. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen seien im Ausland nicht berücksichtigte Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen, was angesichts der Höhe dieser Verluste im vorliegenden Fall bedeute, dass Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 und die Folgejahre nicht festzusetzen seien.

Der Argumentation des Finanzamts hielt die belangte Behörde entgegen, dass bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsarten in der Regel ausgeglichen würden, sodass es auf die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens nicht ankomme.

Abschließend legte die belangte Behörde dar, es sei "nicht einsichtig", warum die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Verlustverrechnung für Steuerpflichtige, die nicht auf Grund ihrer Ansässigkeit unbeschränkt steuerpflichtig seien, sondern gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig optiert hätten, anders auszulegen wären. Die Bestimmung räume nicht in Österreich ansässigen EU-Bürgern das Recht ein, gegenüber in Österreich ansässigen Personen steuerlich nicht schlechter gestellt zu werden, wozu die belangte Behörde auf einen (die Entscheidung des EuGH vom 18. Juli 2007, C-182/06, Rs *Lakebrink*, kommentierenden) Aufsatz von *Petutschnig*, taxlex 2008, 149, verwies.

Dagegen richtet sich die vorliegende Amtsbeschwerde des Finanzamts, in der zunächst auf der Basis der innerstaatlichen Rechtslage argumentiert und nach Ausführungen zur Entstehungsgeschichte hervorgehoben wird, § 1 Abs. 4 EStG 1988 sehe die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nur vor, "soweit" der Antragsteller "inländische Einkünfte im Sinne des § 98" habe. Die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erstrecke sich daher nur auf die inländischen Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 und nicht auf das gesamte Welteinkommen.

Daran schließen sich - abgesehen von Argumenten gegen Annahmen, die dem angefochtenen Bescheid nicht zugrunde liegen - zunächst Ausführungen, nach denen der Mitbeteiligte die Voraussetzungen für die von ihm beantragte Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nicht erfüllt habe. Das Finanzamt stützt diese Ansicht darauf, dass sich aus dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien kein "Besteuerungsrecht für die in Deutschland erlittenen Verluste" ergebe, weshalb diese "nicht in die Betrachtung für die Ermittlung (...) des Betrages von 10.000 (gemeint für das Streitjahr 2004: 6.975) Euro miteinbezogen werden" könnten. Diesen Begründungszusammenhang scheint das Finanzamt daraus ableiten zu wollen, dass § 1 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988, wie es in der Beschwerde heißt, "Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, ausdrücklich von der Berechnung der 90 % Grenze und der Berechnung des Betrages von 10.000" ausnehme. Sehe "das Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht für den Quellenstaat vor", so seien "diese Einkünfte für die Berechnung nicht heran zu ziehen". Die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte würden daher "mehr als EUR 10.000 betragen".

Selbst wenn Belgien einen Verlustausgleich zulasse und sich im Jahr 2004 daher kein zu versteuerndes Einkommen in Belgien ergebe, sei eine Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht zulässig. Das der Regelung zugrunde liegende Urteil des EuGH vom 14. Februar 1995, C-279/93, Rs *Schumacker*, könne nämlich nicht dahingehend ausgelegt werden, "dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nur zu Gewinnen führen kann. Negative Einkünfte sind in die Betrachtung mit ein zu beziehen und führen zur Versagung der Option, da die überwiegende wirtschaftliche Tätigkeit nicht in Österreich ausgeübt wird". Auf Grund der Höhe der Verluste in Deutschland sei "von einer beachtlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland auszugehen und ist daher Deutschland im Verhältnis zum Wohnsitzstaat (Belgien) als 'Schumacker'-Staat anzusehen".

Für den Fall, dass der Mitbeteiligte auf Grund seines Antrages - entgegen der nunmehrigen Ansicht des Finanzamts - als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sei, bestreitet die Amtsbeschwerde die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 über die Berücksichtigung ausländischer Verluste. Bestehe die unbeschränkte Steuerpflicht "lediglich aufgrund der Ausübung der Option des § 1 Abs. 4 EStG 1988", so umfasse sie - wie eingangs dargelegt - nur die in § 98 EStG 1988 angeführten Einkünfte. Ein Verlustausgleich sei nur mit Einkünften möglich, die "nach innerstaatlichen Vorschriften der Einkommensteuerpflicht unterliegen". Ein "Verlustausgleich mit Einkünften, die nicht im § 98 EStG taxativ aufgezählt sind", sei bei einer Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 daher nicht möglich, was der Berücksichtigung der Verluste des Mitbeteiligten aus dessen Beteiligung an einer deutschen KG entgegenstehe.

Darüber hinaus sei in § 2 Abs. 8 EStG 1988 "ausdrücklich bestimmt, dass diese Bestimmung nur insoweit zur Anwendung kommt als im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind". Das schließe die Berücksichtigung ausländischer Verluste bei unbeschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 aus.

Auch eine europarechtliche Verpflichtung zur Berücksichtigung der Verluste wird in der Amtsbeschwerde verneint. Die Amtsbeschwerde vertritt dazu vor dem Hintergrund der zitierten Entscheidung des EuGH in der Rs *Schumacker* die Ansicht, der Mitbeteiligte habe sein zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2004 nicht im Wesentlichen aus einer Tätigkeit in Österreich bezogen. Er habe Tätigkeiten in Belgien, Deutschland und Österreich ausgeübt, wobei "die negativen Einkünfte in Deutschland einen wesentlichen Teil ausmachen" würden. Somit bleibe es "in der primären Verantwortlichkeit des Ansässigkeitsstaats, alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen".

Nach Hinweisen auf die Entscheidungen des EuGH vom 15. Mai 1997, C-250/95, Rs *Futura Participation*, und vom 12. Dezember 2002, C-385/00, Rs *de Groot*, geht die Amtsbeschwerde in diesem Zusammenhang auch auf das Urteil des EuGH vom 18. Juli 2007, C-182/06, Rs *Lakebrink*, ein. Aus dieser Entscheidung, so die Amtsbeschwerde, ließen sich "keine eindeutigen Schlüsse ziehen, ob ausländische Verluste für die Berechnung der 90 % Grenze des § 1 Abs. 4 EStG heranzuziehen sind". Der Umstand, dass es in dieser Rechtssache um Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien gegangen sei, könne zwar darauf hinweisen, dass "der EuGH auch die Vermietung von Immobilien der Sphäre der Steuerkraft zuordnet und somit der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen", im vorliegenden Fall gehe es aber um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die "nicht primär die persönliche Sphäre des Steuerpflichtigen betreffen". Die Aussagen des EuGH in diesem Urteil seien auf den vorliegenden Fall aber auch deshalb "nicht übertragbar, da bei Inanspruchnahme der Option durch den Steuerpflichtigen die vom EuGH beurteilte luxemburgische Bestimmung vorsieht, dass sowohl inländische als auch ausländische Erwerbseinkünfte für die Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden (Schlussanträge GA 29.5.2007, C-182/06, *Lakebrink*, Rz 5). Somit unterscheidet sich die nationale Bestimmung in Luxemburg erheblich von der österreichischen Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG, die nur Einkünfte gemäß § 98 EStG der österreichischen Steuer unterzieht."

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet. Der Mitbeteiligte hat sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

1. § 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."

2. Zum Antragsrecht des Mitbeteiligten gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988:

Das beschwerdeführende Finanzamt bestreitet - anders als noch im Verwaltungsverfahren - die Erfüllung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 durch den Mitbeteiligten. Die Beschwerde enthält in diesem Zusammenhang Ausführungen über die "Berechnung der 90 % Grenze", auf die nicht einzugehen ist, weil die belangte Behörde sich nicht darauf gestützt hat, dass diese Grenze ("relative Wesentlichkeitsgrenze") überschritten sei. Sie ist im Sinne des § 1 Abs. 4 zweiter Satz zweiter Fall EStG 1988 davon ausgegangen, "die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte" des Mitbeteiligten hätten "nicht mehr als

6 975 Euro betragen" ("absolute Wesentlichkeitsgrenze"). Zu diesem Ergebnis gelangte die belangte Behörde durch Berücksichtigung nicht nur der positiven Einkünfte in Belgien, sondern auch der negativen Einkünfte in Deutschland.

Was die Beschwerde dem entgegenhält, ist nicht zielführend. Das Gesetz enthält keine Anhaltspunkte für die wenig sinnvolle Annahme, in die Berechnung des am Maßstab von (richtig:) EUR 6.975 zu messenden Betrages seien nur Einkünfte einzubeziehen, hinsichtlich derer Österreich nach einem Doppelbesteuerungsabkommen ein Besteuerungsrecht zustehe. Abzustellen ist nach dem Gesetz auf die "nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte". Der Hinweis in der Beschwerde auf § 1 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 geht schon deshalb fehl, weil sich dieser Satz - entgegen seiner Wiedergabe in der Beschwerde - auf "inländische Einkünfte" bezieht. Auch das zur Verneinung des Optionsrechtes noch herangezogene Argument, als "Schumacker-Staat" sei im vorliegenden Fall Deutschland anzusehen, weil dort so hohe Verluste eingetreten seien, steht zum Wortlaut der anzuwendenden Vorschriften in keinem Zusammenhang und verkennt das Anliegen der zitierten, der Regelung unstrittig zugrundeliegenden Entscheidung des EuGH vom 14. Februar 1995.

§ 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 stellt auf das Welteinkommen ab (vgl. *Doralt*, EStG9 (2005), § 1 Tz 61, und die Bezugnahmen auf Judikatur des EuGH bei *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, 43. Lieferung (März 2009), § 1 Tz 21, Seite 39) und verlangt seine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits. "Bei Verlusten im Ausland" sind "die Einkunftsgrenzen jedenfalls erfüllt" (vgl. *Doralt*, a.a.O., Tz 62), sodass der Antrag des Mitbeteiligten berechtigt war.

2. Zu den Rechtsfolgen des Antrags:

Das Finanzamt verweist auf den mit dem Wort "soweit" eingeleiteten letzten Teil des § 1 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 und leitet daraus ab, auch die "unbeschränkte" Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beziehe sich "nur auf die inländischen Einkünfte im Sinne des § 98".

Das Gesetz bringt dies nicht in der behaupteten Weise zum Ausdruck. Der Umstand, dass sie sich "nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte" bezieht, ist nach § 1 Abs. 3 zweiter Satz (und § 98 Abs. 1 erster Satz) EStG 1988 das Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht, von der ein Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, gerade wegführen soll, und der vom Finanzamt zitierte letzte Satzteil des ersten Satzes in § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist nur Teil der in diesem Absatz geregelten Voraussetzungen des Antrags. Er beschränkt seinem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang nach den Kreis der Staatsangehörigen der im ersten Satz umschriebenen Staaten, dem das Antragsrecht zugestanden wird (vgl. in diesem Sinn etwa *Doralt*, a.a.O., Tz 60: "In sachlicher Hinsicht müssen Einkünfte nach § 98 gegeben sein").

Dem Finanzamt ist zuzugestehen, dass sein Verständnis der - in § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht weiter geregelten - Rechtsfolgen des Antrags seit einem Erlass vom 27. November 2006, AÖF Nr. 22/2007, auch in Rz 10 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 zum Ausdruck kommt und im Schrifttum geteilt wurde (vgl. etwa die in der Beschwerde zitierten Ausführungen von *Fuchs*, nunmehr a. a.O., Seite 37 f, allerdings mit Hinweis auf die Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH). Es entspricht vielleicht auch den Vorstellungen der Redaktoren der Regelung (vgl. die Aufzählung der "insbesondere" bezweckten Wirkungen in der Regierungsvorlage zum EU-Abgabenänderungsgesetz, 498 BlgNR

20. GP 6, wonach bei Vorliegen der "im Gesetz" - gemeint: der neue Abs. 4 - angeführten "Voraussetzungen" aber uneingeschränkt "die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht" zustehen sollen). Dies liegt - wie auch der im Schrifttum schon hervorgehobene Umstand, dass die Bestimmung vor allem auf unselbständig Erwerbstätige bezogen wurde und Rz 36 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 dazu nur auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 verweist - aber am Stand der Rechtsprechung des EuGH, bei dem sie eingeführt wurde. Ging es im Fall des in der Regierungsvorlage erwähnten "Schumacker-Urteils" des EuGH vom 14. Februar 1995, C-279/93, auf das der Gesetzgeber reagierte, um die Berücksichtigung der "persönlichen Lage" und des "Familienstands" eines Beziehers von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. aber auch Rz 32 des Urteils:

"Gesamteinkünfte sowie" persönliche Lage und Familienstand als Indikatoren der "persönlichen Steuerkraft"), so hat der EuGH in der in der Amtsbeschwerde zitierten Entscheidung vom 18. Juli 2007, C-182/06, Rs *Lakebrink*, und seither vor allem noch im Urteil vom 16. Oktober 2008, C-527/06, Rs *Renneberg*, klargestellt, dass "sich die im Urteil Schumacker entwickelte Rechtsprechung auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden bezieht, die weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmittelstaat gewährt werden" (vgl. Rz 63 und 70 des zuletzt zitierten Urteils). Dass für den Schutz der Niederlassungsfreiheit Selbständiger im gegebenen Zusammenhang nichts anderes gilt als für den der Arbeitnehmerfreizügigkeit, geht ebenfalls aus Judikatur des EuGH hervor (vgl. das Urteil vom 18. März 2010, C-440/08, Rs *Gielen*) und ist in Bezug auf § 1 Abs. 4 EStG 1988 schon wegen des klaren Gesetzeswortlauts nicht bestreitbar (vgl. dazu auch die Regierungsvorlage, a.a.O.).

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.

Die Amtsbeschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. September 2012