

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.05.2009

Geschäftszahl

2008/15/0034

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des M H in H, vertreten durch Dr. Dietmar Ritzberger und Ing. Dr. Erich Janovsky, Rechtsanwälte in 6130 Schwaz, Innsbrucker Str. 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 24. Februar 2004, Zl. RV/0408-I/03, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein deutscher Staatsangehöriger, betrieb bis März 2000 eine physiotherapeutische Praxis in Deutschland. Im März 2000 verlegte er seinen Wohnsitz nach Österreich und eröffnete eine physiotherapeutische Praxis in Österreich. Die Praxis in Deutschland wurde mit 31. März 2000 geschlossen.

In der österreichischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde vom Beschwerdeführer die Berücksichtigung eines Verlustabzuges von 7,071.171 S beantragt. Der Einkommensteuererklärung war ein vom einem deutschen Finanzamt ausgefertigter "Bescheid zum 31.12.2000 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Einkommensteuer" beigelegt. Der vom deutschen Finanzamt festgestellte Verlustabzug zum 31. Dezember 2000 betrug 1,005.066 DM. Dem Bescheid ist entnehmen, dass dieser Verlust aus dem Jahr 1999 und davor stammt. Weiters wurde ein deutscher Einkommensteuerbescheid 2000 vorgelegt, laut welchem die deutschen Einkünfte des Beschwerdeführers im Jahr 2000 0 DM betragen haben.

In der Einkommensteuererklärung 2001 wurde vom Beschwerdeführer die Berücksichtigung eines (verbleibenden) Verlustabzuges von 6,784.566 S beantragt.

Im Juni 2002 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 2000 veranlagt. Der beantragte Verlustabzug wurde gewährt, die Einkommensteuer mit 0 S festgesetzt.

Der im Juni 2002 ergangene Einkommensteuerbescheid 2000 wurde vom Finanzamt im April 2003 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die Aufhebung wurde damit begründet, dass der geltend gemachte Verlustabzug im Jahr 1999 und davor entstanden sei. Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2000, 99/14/0217, seien Auslandsverluste bei der Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger zu berücksichtigen, die Einkünfte aus Staaten beziehen würden, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestünden. Da der Beschwerdeführer im Jahr 2000 nur inländische Einkünfte bezogen habe, seien die im Ausland "erwirtschafteten Verluste" nicht vortragsfähig. Der Einkommensteuerbescheid vom 5. Juni 2002 sei daher mit Rechtswidrigkeit behaftet und im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufzuheben.

Ebenfalls im April 2003 wurde der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid 2000 und der Einkommensteuerbescheid 2001 erlassen. Mit diesen Bescheiden wurde dem Beschwerdeführer der Abzug der in Deutschland erzielten Verluste verwehrt.

Vom Beschwerdeführer wurde gegen den Aufhebungsbescheid und gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 berufen.

In der gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass der Inhalt eines Bescheides rechtswidrig sei, wenn er gegen Gesetze, gegen Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht verstoße. Die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides werde mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2000, 99/14/0217, begründet. Aus diesem Erkenntnis sei jedoch nicht ableitbar, dass "Verlustvorträge aus selbständigen Tätigkeiten, die in anderen Ländern entstanden sind, mit welchen ein DBA (hier Deutschland) besteht in Österreich, wo der Stpfl seit dem Jahr 2000 unbeschränkt stpfl ist, nicht anzurechnen sind". Der wahre Grund für die Aufhebung seien die im angefochtenen Bescheid nicht deziert angeführten Einkommensteuerrichtlinien. Diese stellten aber kein Gesetz und keine Verordnung dar und trügen den Aufhebungsbescheid nicht.

Weiters sei auf die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 43 EG in Verbindung mit "Verlusten und Verlustvorträgen im Zusammenhang mit deren Verwertbarkeit und der Erhebung der Steuern auf das Einkommen" hinzuweisen. Auch der Verwaltungsgerichtshof verweise im Erkenntnis vom 25. September 2000, 99/14/0217, auf Art. 43 EG, woraus zu schließen sei, dass die vom Beschwerdeführer in Deutschland erzielten Verluste von den österreichischen Finanzbehörden als Verlustvorträge anzuerkennen seien.

Der Aufhebungsbescheid könne nicht auf § 299 Abs. 1 BAO gestützt werden, weil der aufgehobene Bescheid nicht rechtswidrig sei. Zudem sei die Ermessensentscheidung des Finanzamtes nicht schlüssig, weil selbst bei Vorliegen einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes nur eine "bloß geringfügige Rechtswidrigkeit" vorliegen könne. Nach der ständigen Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts habe in diesen Fällen eine Aufhebung des Bescheides zu unterbleiben.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gerichtete Berufung wurde damit begründet, dass die strittigen Verluste bei "systemkonformer Fortentwicklung" der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2000, 99/14/0217, getroffenen Aussagen, in Österreich zu berücksichtigen seien, wenn sie in Deutschland nicht mehr geltend gemacht werden könnten und eine Doppelverwertung ausgeschlossen sei.

Zudem wurde wiederum auf die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 43 EG und die diesbezüglichen Verweise im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2000, 99/14/0217, hingewiesen.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen, woraufhin vom Beschwerdeführer deren Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt wurde.

Im Vorlageantrag zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, der EuGH habe immer wieder ausgesprochen, "dass die Anwendung von Rechtsvorschriften des Aufnahmelandes die Freizügigkeit der Niederlassungsfreiheit dann in diskriminierender Art und Weise beeinträchtigen, wenn diese Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten nicht auf alle ihrer Herrschaft unterworfenen Personen nach objektiven Merkmalen und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit (vorhergehende Ansässigkeit) der Betroffenen anwendbar sind".

Erziele ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger Verluste aus seinem Betrieb und stelle er seinen Betrieb ein, so könne er die erzielten Verluste - die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung vorausgesetzt - in nachfolgenden Jahren mit anderen Einkünften ausgleichen. Der Beschwerdeführer habe in Deutschland Verluste erzielt und könne diese dort nicht mehr ausgleichen, weil er seinen Wohnsitz und sein Unternehmen nach Österreich verlegt habe. Daher erscheine die "Nichtgewährung des Verlustabzuges durch die Behörde als gemeinschaftswidrig".

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass das EStG 1988 eine Berücksichtigung von Verlusten, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich aus einer dieser zeitlich vorgelagerten Tätigkeit im Ausland entstanden seien, nicht vorsehe. Derartige Verluste kämen weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 leg. cit. in Betracht. Gegenteiliges sei aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, nicht ableitbar, weil der Sachverhalt, der diesem Erkenntnis zugrunde liege, nicht mit dem Streitgegenständlichen Sachverhalt vergleichbar sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe im angeführten Erkenntnis auch nicht auf Art. 43 EG und die diesbezügliche Judikatur verwiesen.

Ein mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt sei bislang auch nicht Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH gewesen. Zudem befänden sich Personen, die ihren Wohnsitz oder Sitz von einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich verlegten (Wechsel von der

unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat zur

unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedstaat), nicht in einer vergleichbaren Lage mit Personen, die in Österreich durchgehend ansässig und somit durchgehend unbeschränkt steuerpflichtig seien. Eine (steuerliche) Gleichstellung der vorgenannten Personen gebiete auch die Niederlassungsfreiheit nicht. Die im Streitgegenständlichen Fall bestehende Ungleichbehandlung sei eine Folge der Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen, die in Ermangelung gemeinschaftlicher Harmonisierungsmaßnahmen bestünden, weshalb eine steuerliche Berücksichtigung der Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden seien, nicht möglich sei.

Der im Juni 2002 erlassene Einkommensteuerbescheid 2000 sei mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet gewesen und zu Recht aufgehoben worden. Das Finanzamt habe auch von dem ihm eingeräumten Ermessen im

Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, da im Streitfall keine geringfügige Rechtswidrigkeit vorliege, die Versagung des Verlustabzuges zu einer erheblichen Änderung der Abgabenvorschrift führe und das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden und an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Parteiinteresse an der Rechtsbeständigkeit überwiege.

Aus den angeführten Gründen sei auch die Versagung des Verlustvortrages in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 zu Recht erfolgt.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 1 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

"Persönliche Steuerpflicht"

§ 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.

§ 39 EStG 1988 regelt die Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger auszugsweise wie folgt:

...

(2) Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt. Bei Wegfall der Steuerpflicht kann die Veranlagung sofort vorgenommen werden.

§ 102 EStG 1988 in der Fassung BGBl. 1996/201 (StruktAnpG 1996) lautet auszugsweise wie folgt:

"Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger"

...

(2) Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gilt folgendes:

1. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 16) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

2. Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Soweit Sonderausgaben bereits nach § 70 Abs. 2 und 3 berücksichtigt wurden und ein Antrag im Sinne Abs. 1 Z 3 gestellt wird, sind sie bei der Veranlagung anzusetzen. 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 unbeweglichem 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.

...

Der Beschwerdeführer trägt vor, dass er die in Deutschland 1999 und davor erwirtschafteten Verluste nicht mehr verwerten könne, weil er 2000 seine Tätigkeit in Deutschland eingestellt und einen Wohn- und Berufswitzwechsel nach Österreich durchgeführt habe. Wenn kein Wechsel der unbeschränkten Steuerpflicht eingetreten wäre oder der Beschwerdeführer in Deutschland beschränkt steuerpflichtige positive Einkünfte erzielen würde, "wären diese mit den entsprechenden Verlustvorträgen ausgleichbar und verwertbar gewesen". Da das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland einzig darauf ausgerichtet sei, zu vermeiden, dass Personen für ihr Einkommen doppelt zu Steuern herangezogen würden, erscheine ein Vergleich des streitgegenständlichen Sachverhaltes mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt geboten.

Ein in Österreich ansässiger unbeschränkt steuerpflichtiger Unternehmer könne Verluste aus seinem Betrieb, insoweit er diese nach §§ 5 oder 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt habe und nicht mit positiven Einkünften aus einem anderen Betrieb ausgleichen könne, als Verlustvortrag in nachfolgenden Jahren verwerten. Diese Verlustvorträge stünden dem Steuerpflichtigen auch nach Einstellung seines Betriebes zum Ausgleich mit anderen positiven Einkünften zur Verfügung. Das EStG 1988 sehe keine Beschränkung des Verlustausgleiches oder Verlustvortrages vor, wenn die Verluste von einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person geltend gemacht würden. Die diesbezügliche Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 stelle eine "lex specialis" für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger dar.

Dem ist zu erwidern, dass Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, zufolge § 1 Abs. 3 EStG 1988 und § 39 Abs. 2 leg. cit. für die Bemessung der Einkommensteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen sind; das gleiche gilt hinsichtlich der vor diesem Zeitpunkt im Ausland erlittenen Verluste, die weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988, noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 leg. cit. in Betracht kommen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom

10. Februar 1950, 1864/48, VwSlg 192/F, und vom 26. September 1990, 86/13/0104; ebenso Hofstätter/Reichel, EStG III, allgemein Tz. 6 zu § 1; Ludwig in Doralt⁹, § 102 Tz. 32; Atzmüller/Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG (1.11.2007), § 46 Anm 42; Jakom/Marschner EStG § 1 Rz 7 u.a.). Der Beschwerdeführer hat im März 2000 seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich verlegt. Erst von diesem Zeitpunkt an ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Einkünfte, die er in den Jahren 1999 und davor in Deutschland bezogen hat, waren für die Bemessung der Einkommensteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen. Daher können auch die in den Jahren 1999 und davor in Deutschland erzielten Verluste weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988, noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 leg. cit. in Betracht kommen.

Der Beschwerdeführer trägt weiters vor, dass der vorliegende Sachverhalt, an den in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Grundsätzen auf dem Gebiet der Niederlassungsfreiheit (Art 43 EG) zu messen sei. Diese Grundsätze würden insbesondere die Inländergleichbehandlung sichern. Eine Ungleichbehandlung liege vor, wenn zwei Gruppen von Personen, deren rechtliche und tatsächliche Situation keine wesentlichen Unterschiede aufweise, unterschiedlich behandelt würden. Die Nichtgewährung des Verlustvortrages aus der Praxis des Beschwerdeführers in Deutschland stelle eine solche Ungleichbehandlung dar, da Inländer, die ihre Verluste im Inland erwirtschaftet hätten, diese nach Aufgabe ihres Betriebes als Verlustvorträge verwerten dürften. Eine derartige Regelung sei geeignet, einen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, seine selbständige Tätigkeit in einem Mitgliedstaat einzustellen und in einem anderen Mitgliedstaat aufzunehmen oder fortzuführen.

Dem ist zu entgegnen, dass in der steuerlichen Behandlung der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Steuerinländer) einerseits und der beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerausländer) andererseits Unterschiede bestehen. So erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte, wohingegen beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 nur mit den in § 98 EStG erschöpfend aufgezählten Einkünften zur Einkommensteuer erfasst werden. Eine derartige Regelung, die dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspricht, enthält - wie der EuGH im Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations SA und Singer, Rn 22 ausgesprochen hat - weder eine offene noch eine verdeckte Diskriminierung, wie sie der EG-Vertrag verbietet. Im Hinblick darauf hat der EuGH im angeführten Urteil auch ausgesprochen, dass es nicht gegen Artikel 52 EG-Vertrag (nunmehr Artikel 43 EG) verstößt, "wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung nicht aber seinen Sitz hat", davon abhängig macht, dass die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die der Steuerpflichtige in diesem Staat erzielt hat (vgl. EuGH-Urteil in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations SA und Singer, Rn 43). Nichts anderes kann aber für die streitgegenständlichen Verluste gelten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer in Österreich erzielten Einkünften stehen. Eine Berücksichtigung dieser Verluste ist daher auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht geboten. Dies gilt umso mehr, als keineswegs sichergestellt ist, dass der Ausgleich der hier strittigen Verluste mit deutschen Einkünften des Beschwerdeführers in Zukunft nicht doch möglich sein wird.

Der im Juni 2002 ergangene Einkommensteuerbescheid 2000 wurde mit der Begründung aufgehoben, dass Verluste die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erzielt wurden, nicht vortragsfähig sind, was sich im Hinblick auf die obigen Ausführungen als richtig erweist. Das Finanzamt hat auch von dem ihm eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, weil die dem aufgehobenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit keine "bloß geringfügige" ist, die Versagung des Verlustabzuges zu einer erheblichen Änderung der Abgabenvorschreibung führt und das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden und an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Parteiinteresse überwiegt, worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wurde. Dass die Verlustvorträge im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2000 und im Einkommensteuerbescheid 2001 nicht berücksichtigt wurden, ist nach dem Gesagten ebenfalls nicht rechtswidrig.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Mai 2009