

Ermittlung der Negativsteuer unter Einbeziehung ausländischer nicht steuerbarer Einkünfte

ecolex 2022/278

§ 1 Abs 4, § 33 Abs 8 Z 4 EStG

VwGH 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009

Negativsteuer; ausländische Einkünfte; Rückerstattung; Optionsausübung; unbeschränkte Steuerpflicht

Bei der Ermittlung eines Negativsteueranspruchs gilt § 33 Abs 8 Z 4 EStG sinngemäß auch für beschränkt Steuerpflichtige, die nach § 1 Abs 4 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Der zugrundeliegende Zweck der Negativsteuer rechtfertigt dabei iZm § 1 Abs 4 EStG eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung, wonach bei der Anspruchsberechnung neben ausländischen steuerbefreiten auch ausländische nicht steuerbare Einkünfte miteinzubeziehen sind.

Sachverhalt:

Der Rw ist tschechischer Staatsbürger und war im Streitjahr 2019 in Tschechien ansässig. Dort erzielte er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iHv 204.704,00 CZK (umgerechnet € 7.854,90). In Österreich bezog er ebenfalls nichtselbstständige Einkünfte iHv € 10.893,18 nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen für laufende Bezüge iHv € 2.506,29. Anschließend übte der Rw die Option des § 1 Abs 4 EStG aus und unterwarf sich damit der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Nach Berücksichtigung des Pauschbetrags für Sonderausgaben legte das FA der Besteuerung ein Einkommen iHv € 10.701,18 zugrunde. Es erfolgt keine Erstattung der Negativsteuer, da nach Ansicht des FA die aufgrund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerbefreiten Einkünfte (tschechische Einkünfte iHv € 7.854,90) für Zwecke der Ermittlung eines Erstattungsanspruchs wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln seien. Die vom Rw hiergegen erhobene Beschwerde wies das BFG ab und bestätigte die Ansicht des FA. Dagegen richteten sich sowohl die Parteienrevision des Rw als auch überraschenderweise (wohl aufgrund eines Meinungswechsels) eine Amtsrevision des FA. Beide brachten vor, dass die tschechischen Einkünfte aufgrund des fehlenden Besteuerungsanspruchs Österreichs von vornherein schon nicht steuerbar sind und somit auch nicht als steuerbefreite Einkünfte iSd § 33 Abs 8 Z 4 EStG erfasst werden könnten.

Anmerkung:

Die gegenständliche E wirft erstmals die Frage auf, welche Auswirkungen die Ausübung der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG auf die Berechnungsbestimmungen der Negativsteuer nach § 33 Abs 8 EStG hat. Seit seiner Einführung mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz in BGBl 1996/798 eröffnet § 1 Abs 4 EStG die Option, bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eingeschränkt auf diese Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Hierdurch sollen EU- oder EWR-Bürgern, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, dennoch unter gewissen Voraussetzungen bei entsprechender Optionsausübung jene steuerlichen Vorteile gewährt werden, die ansonsten nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen (s Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³ [2005] § 1 Rz 58f; vgl ErläutRV 498 BlgNR 20. GP 6). Derartige Begünstigungen wären unter anderem die Gewährung der Absetzbeträge zur Berücksichtigung der Familienverhältnisse oder die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (s Marschner in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 1 Rz 61). Die durch die Optionsausübung des § 1

Abs 4 EStG fingierte unbeschränkte Steuerpflicht umfasst nur Einkünfte iSd § 98 EStG. Die durch § 98 EStG nicht erfassten Einkünfte sind weder bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage noch im Rahmen eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (s Marschner in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 1 Rz 63). Nach Ausübung der Option des § 1 Abs 4 EStG sind zur Berechnung der Einkommensteuer die §§ 33ff EStG anzuwenden. Sofern die nach dem Tarif des § 33 Abs 1 EStG berechnete Einkommensteuer nach Abzug allfälliger Absetzbeträge gem § 33 Abs 2 EStG - wie auch im gegenständlichen Fall - unter null ist, können bestimmte Absetzbeträge (AVAB; AEAB) und Teile bestimmter Werbungskosten (zB SV-Beiträge) im Zuge der Einkommensteuerberechnung zu einer Gutschrift (genannt „Negativsteuer“ bzw „SV-Rückerstattung“) führen (s Kanduth-Kristen in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 33 Rz 110). Die Bemessung der streitgegenständlichen „Negativsteuer“ ist in § 33 Abs 8 EStG geregelt, in dessen Z 1-3 sich verschiedene Erstattungstatbestände finden. Gem § 33 Abs 8 Z 4 EStG sind aufgrund zwischenstaatlicher (DBA) oder völkerrechtlicher (zB UNIDO-Abkommen) Vereinbarungen steuerbefreite Einkünfte erstattungsschädlich, denn diese sind für Zwecke der Negativsteuerberechnung wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln (s Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² [2021] § 33 Rz 97).

Das BFG hat seine abweisende E damit begründet, dass nach dem Willen des Gesetzgebers steuerfreigestellte Einkünfte bei der Berechnung der Negativsteuer miteinzubeziehen seien. Dies habe in gleicher Weise auch für iSd § 1 Abs 4 EStG als unbeschränkt behandelte Steuerpflichtige zu gelten. Die vom Rw in Tschechien erwirtschafteten Einkünfte seien somit gem § 33 Abs 8 Z 4 EStG bei der Berechnung der Negativsteuer jedenfalls zu berücksichtigen (BFG 25. 3. 2021, RV/6100425/2020; s Hubmann, LexisNexis Rechtsnews 31010 v 9. 6. 2021). Eine Unterscheidung zwischen steuerbefreiten und nicht steuerbaren Einkünften traf das BFG aber nicht. Auf diesem Umstand baut allerdings die, mE überraschenderweise zugunsten des tschechischen Rw, erhobene Amtsrevision des FA auf. Demnach stelle der Wortlaut des § 33 Abs 8 Z 4 EStG nur auf steuerbefreite Einkünfte ab, womit eine Berücksichtigung nicht steuerbarer Einkünfte nicht vorgesehen sei. Da die tschechischen Einkünfte aufgrund des für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Territorialitätsprinzips in Österreich nicht steuerbar sind, dürften sie daher nicht berücksichtigt werden.

Im Gegensatz zum BFG differenziert der VwGH in der gegenständlichen E zwischen steuerbefreiten und nicht steuerbaren Einkünften, gelangt in der Sache allerdings zum gleichen Ergebnis. Es entspricht der gesetzgeberischen Intention, dass von der Negativsteuer die Bezieher niedriger Einkommen profitieren sollen. Liegt bspw eine DBA-rechtliche Steuerbefreiung vor, soll es nur insoweit zu einer Gutschrift kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung der steuerbefreiten Beträge unter der Besteuerungsgrenze bleibt (vgl ErläutRV 848 BlgNR 22. GP 5). Es scheint dem Gesetzgeber insofern auf die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anzukommen. Zwar sind die tschechischen Einkünfte nicht steuerbefreit, sondern von vornherein nicht steuerbar, jedoch würde nach Ansicht des VwGH die Annahme einer Nichtanwendbarkeit des § 33 Abs 8 Z 4 EStG unter Verweis auf die sachliche Einschränkung der Steuerpflicht auf beschränkt steuerpflichtige Einkünfte dessen Zusammenspiel mit § 1 Abs 4 EStG verkennen. Die Reichweite der durch die Optionsausübung geschaffenen gesetzlichen Fiktion der unbeschränkten Steuer-

pflcht wird nicht dadurch eingeschränkt, dass in sachlicher Hinsicht nur die Einkünfte iSd § 98 EStG der österr Besteuerung unterliegen und damit die tschechischen Einkünfte des Rw trotz Optionsausübung stets als nicht steuerbar gelten. § 33 Abs 8 Z 4 EStG muss iS einer allgemeinen unbeschränkten Steuerpflicht angewendet werden. Wäre der Rw nämlich tatsächlich unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich (und nicht nur derart zu behandeln), so wären die tschechischen Einkünfte, falls sie aufgrund abkommensrechtlicher Steuerbefreiungen nicht unmittelbar Eingang in die Bemessungsgrundlage fänden, zumindest gem § 33 Abs 8 Z 4 EStG jedenfalls für die Berechnung der Negativsteuer zu berücksichtigen. Nach der Teleologie des § 33 Abs 8 EStG kann es bei Ausübung der Option des § 1 Abs 4 EStG somit nur zu einer Negativsteuer kommen, sofern das Einkommen auch unter Berücksichtigung der nicht steuerbaren ausländischen Einkünfte unter der Besteuerungsgrenze bleibt.

Fazit: Durch die Berücksichtigung von nicht steuerbaren ausländischen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, die gem § 1 Abs 4 EStG in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren, wird der Wortlaut

des § 33 Abs 8 Z 4 EStG teleologisch erweitert. Dies führt zu dem sachgerechten Ergebnis, dass die volle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst werden kann und die Negativsteuer entsprechend dem Willen des Gesetzgebers nur jenen Personen zukommt, die tatsächlich ein niedriges (Welt-)Einkommen beziehen. Andernfalls würden die als unbeschränkt steuerpflichtig behandelten Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 4 EStG gegenüber regulär unbeschränkt Steuerpflichtigen bei der Anspruchsberechnung bevorteilt werden und gegebenenfalls eine nach der Leistungsfähigkeit nicht gebührende Erstattung erhalten. Regelungen wie § 33 Abs 8 Z 4 EStG müssen demnach bei Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige, die die Option des § 1 Abs 4 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht ausgeübt haben, stets so angewendet werden, als ob diese tatsächlich - und nicht nur mit ihren Einkünften iSd § 98 EStG - unbeschränkt steuerpflichtig wären.

Michael Hubmann, LL.B. (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

VwGH zu Bestandvertragsgebühren beim Asset Deal im Falle von Vertragsanpassungen

ecolex 2022/279

§ 33 TP 5 GebG

VwGH 8. 11. 2021, Ra 2019/16/0193

Bestandvertragsgebühr; Geschäftsraummiete; Mietvertrag; Asset Deal; Unternehmensübergang

1. Im revisionsgegenständlichen Fall ist für die Frage der Gebührenpflicht somit maßgeblich, ob mit der vom jeweiligen Bestandgeber, der W-GmbH und der Rw unterzeichneten Urkunde bloß ein „ex lege“ eingetretener Übergang des Bestandverhältnisses beurkundet wurde oder ob zusätzlich ein vertraglicher Titel für ein über den § 38 UGB hinausgehendes Rechtsgeschäft geschaffen und beurkundet wurde.

2. Das BFG ist im angefochtenen Erk nach ausführlicher Auseinandersetzung mit dem Inhalt der jeweiligen Urkunden, insb aufgrund der in sämtlichen Urkunden enthaltenen Änderungen der Kautionsbestimmungen und der gesetzlichen Haftungsregelungen der §§ 38f UGB, zum Ergebnis gelangt, dass damit nicht bloß ein „ex lege“ eingetretener Rechtsübergang, sondern eine Willenseinigung zwischen der jeweiligen Bestandgeberin, der W-GmbH und der Rw über die Übertragung des jeweiligen Bestandverhältnisses beurkundet wurde.

3. Dass dem BFG bei seiner Beurteilung ein vom VwGH aufzugreifender krasser Fehler (...) unterlaufen wäre, macht die Rev in ihrem Zulässigkeitsvorbringen nicht einsichtig.

3. Soweit von der Rw vorgebracht wird, dass in den Vereinbarungen keine Änderung der „essentialia negotii“ der Bestandverhältnisse erfolgt sei, ist darauf hinzuweisen, dass eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme - die gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln ist - eine solche Änderung nicht erfordert, sondern vielmehr dann vorliegt, wenn unter Zustimmung des ausscheidenden, des neu eintretenden und des verbleibenden Vertragspartners „uno actu“ eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten vom ausscheidenden auf den neu eintretenden Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird,

ohne dass sich am Inhalt oder der rechtlichen Identität des bisherigen Schuldverhältnisses etwas ändert (vgl VwGH 11. 9. 2014, 2012/16/0023; VwGH 17. 3. 2005, 2004/16/0254).

Sachverhalt:

Die Rw hat im Wege eines Asset Deals ein Unternehmen erworben und dabei unter Anwendung des § 38 UGB auch vergebührte Bestandverträge übernommen. Zwischen der Rw und den Bestandgebern wurde vereinbart, den jeweiligen Bestandvertrag in Bezug auf die Kautions- und die Haftung abzuändern. Die Bestandgeber haben im Gegenzug unter Hinweis auf § 38 Abs 2 UGB ausdrücklich erklärt, der Übernahme nicht zu widersprechen.

Aufgrund des Ex-lege-Übergangs des Bestandverhältnisses nach § 38 UGB gingen die Vertragsparteien davon aus, dass kein gebührenpflichtiger Vorgang vorliegt. Die Abänderung der Kautionsvereinbarung und der gesetzlichen Haftungsbestimmungen stellt nach Ansicht der Rw keinen für einen Bestandvertrag wesentlichen Inhalt dar, insb, weil es sich dabei um kein Recht oder keine Pflicht handelt, die für die Höhe der Gebührenschild maßgeblich wäre. Das zuständige Finanzamt und das BFG vertraten hingegen die Auffassung, dass die Rw mit dem jeweiligen Vermieter einen neuen gebührenpflichtigen Bestandvertrag abgeschlossen hat.

Anmerkung:

Zur Zessionsgebühr (§ 33 TP 21 GebG) im Zuge eines Unternehmensübergangs nach § 38 UGB hat der VwGH 2014 in einem viel beachteten Erk festgehalten, dass eine bloß klarstellende Formulierung in einem Übernahmevertrag, wonach der Verkäufer den Geschäftsbetrieb einschließlich der Vermögenswerte (wie auch Forderungen) gem § 38 UGB verkauft, überträgt und zediert für sich keine vom Unternehmensübergang nach § 38 UGB abhängige Zession darstellt. Allgemeine Formulierungen, die keine über den § 38 UGB hinausgehende Rechtswirkungen entfalten, lösen daher keine Gebührenpflicht aus (VwGH 11. 9. 2014, 2013/16/0221; dazu auch *Twardosz*, GebG^{6.01} § 33 TP 5 Rz 22 [Stand 1. 5. 2015, rdb.at]; *Moser*, Gebührenpflicht übernommener Forderungen im Zuge eines Unternehmenserwerbs, BFGjournal 2014, 194; *Endfellner/Kuster*, Zessionsgebühr bei M&A, *ecolex* 2008, 768; *Endfellner*, Rechtsge-