

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Weidemann Rechtsanwälte Steuerberater, Am Kutenbusch 48a, D-50321 Brühl, über die Beschwerde vom 31. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2019 festgesetzt mit -7.516,00 € (Gutschrift).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 09.01.2020 reichte die Beschwerdeführerin (Bf.) ihren Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerinnenveranlagung für 2019 auf elektronischem Wege ein.

2. Mit Bescheid vom 06.08.2020 ergab die Arbeitnehmerinnenveranlagung für 2019 eine Gutschrift in Höhe von 9.192,00 €.

3. Im wiederaufgenommen Verfahren wurde die Einkommensteuer am 14.05.2021 für das Jahr 2019 mit einer Gutschrift in Höhe von 7.794,00 € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass aufgrund einer Kontrollmitteilung der Finanzverwaltung bekannt

geworden sei, dass im Veranlagungsjahr 2019 auch Einkünfte aus Deutschland bezogen worden seien.

4. Die am 31.05.2021 eingelangte Beschwerde richtet sich im Wesentlichen gegen die Erfassung der deutschen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes sowie des Weiteren hinsichtlich nicht berücksichtigter Werbungskosten.

5. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.06.2021 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit einer Gutschrift in Höhe von 9.168,00 € festgesetzt und begründet, dass eine Neuberechnung auf Grund der Berücksichtigung von Umzugskosten sowie von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei den ausländischen Einkünften erforderlich wurde.

6. Mit Aufhebungsbescheid vom 07.06.2022 wurde die Beschwerdevorentscheidung vom 15.06.2021 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

7. Mit gleichem Datum wurde eine (neue) Beschwerdevorentscheidung erlassen und die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit einer Gutschrift in Höhe von 7.518,00 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdevorentscheidung vom 15.06.2021 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 aufgrund der Berücksichtigung unrichtiger Tatsachen und Beweismittel gemäß § 299 BAO aufzuheben und die Werbungskosten und ausländische Bezüge in richtiger Höhe zu berücksichtigen gewesen seien, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen sei.

8. Der Vorlageantrag vom 01.07.2022 richtet sich gegen die Erfassung der deutschen Einkünfte und auch gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten.

9. Am 31.8.2022 langte am Finanzamt eine Vollmacht von Weidemann Rechtsanwälte Steuerberater ein. Im Begleitschreiben wurde festgehalten, dass betreffend der Einkommensteuer 2019 die rechtlichen Interessen der Bf. vertreten werden.

10. Am 04.08.2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Von Seiten des Finanzamtes wurde beantragt, die Beschwerde abzuweisen und aufgrund eines Rechenfehlers die Progressionseinkünfte anstatt bisher mit 5.479,40 € richtigerweise mit 5.488,49 € festzusetzen.

11. Am 31.08.2023 leitete das Finanzamt ein Schreiben der Bf. vom 10.08.2023 an das Bundesfinanzgericht weiter. Das Finanzamt führte zusätzlich noch an, dass seitens der Finanzbehörde mehrfach erfolglose Versuche unternommen wurden, die Bf. unter der vorhandenen Telefonnummer zu kontaktieren. Inhaltlich wendete sich die Bf. wieder gegen die ihrer Meinung nach aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens unzulässige Erfassung der

deutschen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes. Weiters seien auch die Werbungskosten unvollständig erfasst worden und lägen Berechnungsfehler vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im streitgegenständlichen Jahr 2019 von Jänner bis Dezember in Österreich ansässig. Es befand sich auch der Familienwohnsitz in Österreich.

Im Zeitraum 01.01.2019 – 27.04.2019 war die Bf. bei der Firma ***P GmbH*** im Inland beschäftigt.

Das Beschäftigungsverhältnis der Bf. endete mit Beginn des Mutterschutzes.

Ab 01.11.2019 war die Bf. in Deutschland nichtselbständig beschäftigt und pendelte an den Wochenenden zum Familienwohnsitz in Österreich. Unter der Woche bewohnte sie ein über "AirBnB" gebuchtes Privatzimmer.

Bis 02.01.2020 war die Bf. mit ihrer Familie in Österreich ansässig.

Im Jänner 2020 hat die Bf. mit ihrer Familie den Wohnsitz nach Deutschland verlagert, ab diesem Zeitpunkt ist sie in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Ansässigkeit hat sich damit erst im Jänner 2020 nach Deutschland verlagert.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung der Ansässigkeit der Bf. und ihrer Familie in Österreich basiert auf den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen. ZB hat die Bf. in einem Schreiben am 12.10.2020 ausgeführt, dass sie bis 03.01.2020 in Österreich gelebt habe. In einem weiteren Schreiben vom 11.11.2022 wurde ausgeführt, dass der Lebensmittelpunkt bis zum 03.01.2020 dauerhaft und einzig in Österreich gelegen sei. Das Bundesfinanzgericht hat in einem Verfahren betreffend Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge am 28.12.2020 (RV/5101355/2020) erkannt, dass die Bf. bis 02.01.2020 in Österreich ansässig war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde vom 31.05.2021 gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 (betreffend Arbeitnehmerinnenveranlagung) vom 14.05.2021 zu entscheiden.

Strittig ist, ob die deutschen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind oder nicht. Bejahendenfalls ist auch die die Höhe der zu erfassenden Einkünfte strittig. Weiters wird bei den inländischen Einkünften die Berücksichtigung von bisher abgelehnten Werbungskosten begehrt.

Nach der innerstaatlichen Bestimmung des § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene Personen, die im Inland entweder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Begründung eines Wohnsitzes im Inland und endet mit der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes. Im beschwerdegegenständlichen Jahr liegt kein unterjähriger Austritt aus der unbeschränkten Steuerpflicht vor.

Somit unterliegt die Bf. als natürliche Person, die im Inland über einen Wohnsitz verfügte, der unbeschränkten Steuerpflicht, die sich auf das ganze Welteinkommen bezieht (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051). Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst "alle inländischen und ausländischen Einkünfte" (Welteinkommensprinzip; vgl. Jakom/Marschner, EStG 2023, § 1 Tz 16).

Artikel 15 Abs. 1 DBA Deutschland "Unselbständige Arbeit" lautet:

"Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden."

Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland lautet:

"(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus."

Nach der hier anzuwendenden Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt werden Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (mit Wohnsitz in Österreich) zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich besteuert werden dürfen, von der inländischen Einkommensteuer freigestellt. Allerdings dürfen die ausländischen Einkünfte zur Berechnung der individuellen Einkommensteuerprogression mitberücksichtigt werden, sodass die steuerpflichtigen

Einkünfte relativ mit einem höheren Steuersatz belegt werden (Progressionsvorbehalt, EStR 7588 ff; vgl. VwGH 10.05.2021, Ra 2020/15/0111; BFG 04.05.2022, RV/6100191/2022).

Vor diesem Hintergrund war es nicht rechtswidrig, dass die Abgabenbehörde die deutschen Bezüge bei der Abgabenfestsetzung insoweit berücksichtigt hat, als sie den sich aus der Einbeziehung dieser Bezüge ergebenden höheren Steuersatz auf das übrige Einkommen der Bf. angewendet hat. Eine Anrechnung einer ausländischen Einkommensteuer ist im Rahmen der Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt nicht möglich.

Das Finanzamt hat nicht die deutschen Bezüge besteuert, vielmehr hat sie nur die inländischen Bezüge mit einem (dem Gesamteinkommen entsprechenden) höheren Steuersatz besteuert, was dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland unter Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt entspricht.

Im Mittelpunkt ihrer Beschwerdeausführungen stand die Berechnung der deutschen Einkünfte. So ergab sich aus der deutschen Steuerbescheinigung ausgehend von 10.354 € Bruttolohn abzüglich aller Versicherungen, Werbungskosten und Lohnsteuer ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von lediglich 742 €. Wie könne es sein, dass die Abgabenbehörde im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht von deutschen Einkünften in Höhe von 5.488,49 € ausgehe?

§ 2 Abs. 8 EStG 1988 normiert: Soweit im Einkommen oder bei der 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.

Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Recht zugesteht, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht, ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind.

Dass gegenständlich bei der Ermittlung des Steuersatzes die ausländischen Einkünfte nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechtes zu ermitteln sind, kann auch den Erkenntnissen des VwGH vom 25.10.2001, 99/15/0149 sowie 99/14/0217, entnommen werden. Das Finanzamt hat daher zu Recht die ausländischen Einkünfte dem inländischen Steuerrecht angepasst. Besonderheiten des ausländischen Steuerrechtes sind dabei nicht zu berücksichtigen (vgl. Doralt/Toifl, EStG²⁰, § 2 Tz 193, mwN).

Der Bruttolohn in Höhe von 10.354 € wurde um die in Deutschland bereits entrichteten Sozialversicherungsbeiträge, nämlich um den Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von 962,92 € (Ziffer 23 lit a), um den Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung in Höhe von 694,24 € (Ziffer 25), zur sozialen Pflegeversicherung in Höhe von € 138,40 € (Ziffer 26) und zur Arbeitslosenversicherung in Höhe von € 129,42 € (Ziffer 27) vermindert. Weiters waren von den deutschen Einkünften die Kosten für Familienheimfahrten und den AirBnB-Rechnungen in Höhe von 1.245,50 € abzuziehen, wobei die Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale mit 306 € pro Monat begrenzt sind (vgl. LStR 2000, Rz 356). Kosten für die Fachliteratur ab November 2019 sind in Höhe von 1.695,03 € zu berücksichtigen.

Diese Werbungskosten hängen mit der Tätigkeit in Deutschland zusammen.

Die Umzugskosten sind durch den Wegzug aus Österreich und Begründung eines neuen Dienstverhältnisses im Ausland begründet. Diese Kosten können nur beim neuen Dienstverhältnis Berücksichtigung finden (vgl. LStR 2000, Rz 392).

<u>Berechnung der Progressionseinkünfte</u>		
Bruttolohn		10.354,00
Versicherungen	-	1.924,98
DHF/FAMHF	-	1.245,50
Fachliteratur	-	1.695,03
Summe		<u>5.488,49</u>

Dies ergibt Progressionseinkünfte aus Deutschland in Höhe von 5.488,49 €, welche zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zum inländischen Einkommen hinzugerechnet werden. Die Abgabenbehörde hat im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht darauf hingewiesen, dass in der Beschwerdeentscheidung vom 07.06.2022 die Progressionseinkünfte aufgrund eines Rechenfehlers irrtümlich mit 5.479,49 € festgesetzt wurden.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 07.06.2022 bei den Werbungskosten, die der inländische Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, 4.659,17 € berücksichtigt. Im Erstbescheid vom 14.05.2021 wurden hingegen Werbungskosten in Höhe von 7.037,60 € berücksichtigt. In ihren Eingaben ortet die Bf. Berechnungsfehler, die nicht nachvollziehbar dargestellt wurden.

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten ausschließlich Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben zählen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 ua Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Von den gesamten Studienkosten in Höhe von 3.658,69 € (Kilometergelder, Literatur) hat die Abgabenbehörde die Hotel- und Reisekosten für Mannheim (Fr-So 18.-20.10.2019) in Höhe von 790 € zu Recht nicht berücksichtigt, da der Aufenthalt von mindestens zwei Personen auf eine privat veranlasste Reise schließen lässt. So führte die Bf. selbst aus, dass die Hotelrechnung auf mehrere Personen ausgestellt wurde, weil dies die Kosten der Übergabe der Bachelorurkunde waren. Die Parkgebühren in Höhe von 16,70 € sind mit dem amtlichen Kilometergeld abgegolten.

Von den gesamten Bewerbungskosten in Höhe von 2.923,72 € hat die Abgabenbehörde zu Recht die Aufwendungen für die bürgerliche Kleidung in Höhe von 1.116,54 € nicht anerkannt. Aufwendungen für Bekleidung stellen Kosten der allgemeinen Lebensführung dar.

Die sonstigen Aufwendungen (zB Passbilder, Schulzeug) in Höhe von 101,42 € sind als Ausgaben der Lebensführung nicht abzugsfähig.

Die zu berücksichtigenden Werbungskosten betragen (€):

Studium	2.851,99
Bewerbungskosten	1.807,18
Summe	4.659,17

Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen (Arzt/Apotheke) ergibt sich aufgrund des zu berücksichtigenden Selbstbehaltes keine steuerliche Auswirkung.

Aus den angeführten Gründen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein. Der angefochtene Bescheid war abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2024