

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend den Bescheid des
FA vom 15. Oktober 2020

hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer
BF1StNr1,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

In seiner **Beschwerde** stellte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung den
Antrag, die Einkommensteuer gemäß der eingereichten Einkommensteuererklärung
festzusetzen und demnach die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. € 19.800,92 (vor
Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pauschbetrages für Werbungskosten) anstatt
wie im Bescheid mit € 29.751,16 in Ansatz zu bringen sowie bei der Ermittlung der
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz keine ausländischen Einkünfte zu
berücksichtigen.

Begründend führte er aus, er sei von 01.01.2018 bis 15.06.2018 in Österreich beschränkt steuerpflichtig mit Wohnsitz in Deutschland gewesen und am 16.06.2018 nach Österreich zugezogen. Seit diesem Zeitpunkt sei er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Da er unterjährig von der beschränkten Steuerpflicht in die unbeschränkte Steuerpflicht gewechselt sei, seien zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen.

Die Einreichung der Einkommensteuererklärung betreffe den Veranlagungszeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht, d. h. Juli bis Dezember 2018, weshalb der Lohnzettel aufgeteilt worden sei. Aufgrund dessen seien die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor Berücksichtigung des Pendlerpauschale und des Pauschbetrages für Werbungskosten im Veranlagungszeitraum mit € 19.800,92 anzusetzen.

Während des Zeitraumes der unbeschränkten Steuerpflicht habe der Beschwerdeführer keine anderen Einkünfte erzielt, daher seien auch keine ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer legte durch seine steuerliche Vertretung eine entsprechende Berechnung bei, die eine Gutschrift von € 3.024 auswies und zitierte das Judikat des BFG vom 11.05.2020, RV/7100118/2018.

In der Folge erließ die Abgabenbehörde eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** und erläuterte darin:

Der Beschwerdeführer sei von Jänner bis März des Streitjahres als nach Österreich einpendelnder Grenzgänger Dienstnehmer, ab April desselben Jahres Geschäftsführer der ***1*** GmbH gewesen und somit gemäß Art. 16 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (kurz: DBA Deutschland), erst ab April 2018 dem Lohnsteuerabzug in Österreich unterlegen.

Die im gesamten Jahr 2018 zugeflossenen Einkünfte seien in Österreich erzielt worden. Die in den ersten drei Monaten erzielten Einkünfte seien gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland im Tätigkeitsstaat Österreich steuerfrei zu belassen gewesen. Gemäß § 2 Abs. 1 EstG 1988 sei der Einkommensteuer jenes Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe.

Die ab April bezogenen Einkünfte seien unter progressiver Erfassung der von Jänner bis März zugeflossenen Einkünfte in Ansatz zu bringen. Der Steuersatz bemesse sich nach dem Gesamteinkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage finde.

Der Beschwerdeführer brachte durch seine steuerliche Vertretung einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein und führte aus:

Das Finanzamt habe im Einkommensteuerbescheid die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor Berücksichtigung des Pendlerpauschale und des Pauschbetrages für Werbungskosten für die Monate April bis Dezember 2018 i.H.v. 29.751,16 angesetzt und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffend die Monate Jänner bis März 2018 als ausländische Einkünfte für den Progressionsvorbehalt herangezogen.

Dieser Bescheid sei rechtswidrig, weil das Finanzamt für die Zeiträume der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht lediglich eine Veranlagung durchgeführt habe, obwohl bei einem unterjährigen Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen sind. Somit wären die Einkünfte aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht - d. h. Jänner bis Juni 2018 - nicht in die Veranlagung betreffend die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen und zwar weder in die Bemessungsgrundlage noch als Progressionsvorbehalt.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 seien bei den jeweiligen Veranlagungsverfahren die Einkünfte zu erfassen, die in dem entsprechenden Zeitraum erzielt wurden. Es bestünden innerhalb des Zuzugsjahres des Beschwerdeführers zwei Veranlagungszeiträume, wobei die Einkünfte, die während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht und jene, die während der Dauer der beschränkten Steuerpflicht bezogen worden seien, getrennt zu veranlagten seien. Die eingereichte Einkommensteuererklärung 2018 betreffe den Veranlagungszeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht, d. h. Juli bis Dezember 2018. Die Trennung der Veranlagungszeiträume sei nach der Rechtsprechung des VwGH erforderlich, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen seien (VwGH 26.09.1990, 86/13/0104).

Der VwGH führe in seinem Erkenntnis Folgendes aus: *„Daraus folgt weiters, dass Verluste, die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht erlitten wurden, ... bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden können.“*

Wenn der VwGH in seinem Erkenntnis zu dem Schluss komme, dass die Einkünfte, die vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht erzielt wurden, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden könnten, dann habe dies auch im Zusammenhang mit dem Progressionsvorbehalt zu gelten. Es könnten daher vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht bezogene Einkünfte, auch wenn sie gemäß § 98 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterlägen, für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht nicht als Progressionseinkünfte herangezogen werden.

Für die in den Zeitraum Jänner bis März 2008 entfallenden Einkünfte des Beschwerdeführers habe die Grenzgängerbestimmung des DBA Deutschland vorgesehen, dass nur Deutschland das Besteuerungsrecht habe, für die Einkünfte des Beschwerdeführers von April bis Juni 2018 habe das DBA Deutschland vorgesehen, dass Österreich das Besteuerungsrecht für die Geschäftsführereinkünfte habe. Die Besteuerung der Geschäftsführereinkünfte während der Phase der beschränkten Steuerpflicht von April bis Juni 2018 sei bereits über den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber vorgenommen worden.

Der Beschwerdeführer habe in der Phase der unbeschränkten Steuerpflicht nur die von seinem österreichischen Arbeitgeber bezogenen und erklärten Einkünfte erzielt. Der Abgabenbehörde sei bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2018 eine Jahreslohnzusammenstellung als Beilage vorgelegt worden. Aus dieser lasse sich ersehen, wie die Bemessungsgrundlage auf die Zeit der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht aufzuteilen sei.

In der **Stellungnahme zum Vorlagebericht** wurde seitens der Abgabenbehörde die bisher vertretene Linie aufrechterhalten. Zudem regte die Abgabenbehörde an, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend eine im inländischen ***2*** gelegene Wohnung mit einem Bruttogesamtmietzins von monatlich € 695, die bisher nicht berücksichtigt worden waren, in Ansatz zu bringen.

Außerdem habe ein elektronischer Informationsaustausch ergeben, dass der Beschwerdeführer auch in Deutschland Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. € 6.511 erzielt habe. Auch diese sollten in die Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) einbezogen werden.

In einem **Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag** führte der Beschwerdeführer dazu durch seine steuerliche Vertretung aus: Er habe im Jahr 2018 keine Einkünfte aus einer österreichischen Vermietung und Verpachtung erzielt. Der Mietvertrag, auf welchen das Finanzamt hingewiesen habe, sei der Mietvertrag über den damaligen privaten Wohnsitz des Beschwerdeführers (Anm.: 26.06.2018 bis 10.10.2019), in welchem er auch als Mieter angeführt werde.

In Deutschland habe er zwar positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, jedoch auch zusätzlich negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. € 20.026, welche die positiven Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung überstiegen hätten. Die deutschen Einkünfte seien in Summe negativ gewesen. Aus diesem Grunde seien keine Einkünfte aus der deutschen Vermietung und Verpachtung erklärt worden, das deutsche Einkommen habe den Betrag von € 730 nicht überstiegen. Der deutsche Einkommensteuerbescheid 2018 und der österreichische Mietvertrag seien bereits übermittelt worden und aktenkundig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers befand sich von Jänner 2018 bis 26.06.2018 in Deutschland.
- Als Grenzgänger übte er von Jänner 2018 bis März 2018 eine Tätigkeit als Dienstnehmer der Firma ***1*** GmbH mit Sitz in ***3*** aus.
- Ab April 2018 war er Geschäftsführer bei derselben Firma.
- Mitte Juni 2018 verlegte der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz nach Österreich, vorerst an die Adresse ***4***, ab 10.10.2019 an die Adresse ***5***.
- Für die in den Zeitraum Jänner bis März 2018 entfallenden Grenzgängereinkünfte kam gemäß DBA Deutschland, Art. 15 Abs. 6, Deutschland das Besteuerungsrecht zu.
- Die ab April 2018 erzielten Geschäftsführereinkünfte wurden entsprechend Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland im Wege des Lohnsteuerabzuges durch den Arbeitgeber in Österreich der Besteuerung unterzogen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt sowie eine Melderegisterauskunft.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß Abs. 3 leg cit. sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, dass der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gemäß Art. 15 Abs. 6 des DBA Deutschland, dürfen ungeachtet der Abs. 1 bis 3 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, wenn diese Person 1. in diesem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und 2. ihre unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt.

Gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland dürfen ungeachtet der Art. 14 und 15 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.

Art. 23 DBA Deutschland, der die Überschrift „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ trägt, spricht in Abs. 2 lit. d aus: *„Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“*

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich:

In Übereinstimmung mit der steuerrechtlichen Praxis (vgl. EStR 2000, Rz 7502) lässt sich aus der Fachliteratur – gestützt auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung – ableiten:

„Beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt zu veranlagten sind“ (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 8, 32 ff, mit Hinweis auf VwGH 26.09.1990, 86/13/0104).

Der VwGH führt in dem oben zitierten Erkenntnis aus:

„Unter Steuerpflicht im Sinne des § 39 EStG ist die unbeschränkte Steuerpflicht zu verstehen. Verlegt der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz während eines Kalenderjahres ins Inland und wird er dadurch unbeschränkt steuerpflichtig, so müssen für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht und für den der unbeschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind. Bei der Veranlagung für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht sind die inländischen Einkünfte zugrunde zu legen, soweit bei diesen die Steuer nicht bereits durch Steuerabzug abgegolten ist (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 98 und § 102 Abs. 1 und 4 EStG); der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat.“

Auch das BFG folgt insoweit der höchstgerichtlichen Judikatur bzw. der Fachliteratur. So spricht es in BFG 11.05.2020, RV/7100118/2018, aus, dass bei unterjährigem Wechsel von der beschränkten zu unbeschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen

sind, wobei in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen den ex lege in unterschiedlicher Art und Weise determinierten Besteuerungsmethoden Rechnung zu tragen ist. Das BFG führt weiter aus, dass - korrespondierend mit diesen Ausführungen - der beantragten Berücksichtigung eines im Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht erzielten Werbungskostenüberschusses im Rahmen der Abgabefestsetzung für die Periode der unbeschränkten Steuerpflicht keine Berechtigung zukommt (vgl. auch BFG 25.10.2023, RV/1100198/2023 sowie BFG 30.05.2023, RV/7106323/2019).

Das Wesen eines Doppelbesteuerungsabkommens besteht darin, zwei Vertragsstaaten Besteuerungsverzichte aufzuerlegen, um das gemeinsam angestrebte Ziel einer Beseitigung der Doppelbesteuerung zu erreichen. Hierbei muss in jedem internationalen Besteuerungsfall vorweg feststehen, welchem der beiden Vertragsstaaten die Position des Ansässigkeitsstaates zukommt und welcher Staat folglich die Position des Nichtansässigkeitsstaates innehat. Der Nichtansässigkeitsstaat ist in der Regel auch der Quellenstaat der Einkünfte (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht 1, Z 23, 1 ff).

Art. 23 A OECD-MA, der als Vorbild für die „Methodenartikel“ 23 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den DBA diente, besagt, dass der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte, die er aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden hat, bei der Festsetzung des Steuersatzes für das verbleibende inländische Einkommen miteinbeziehen darf. D. h. für Zwecke der Tarifiermittlung wird unterstellt, dass kein DBA besteht. Der Progressionsvorbehalt stellt sicher, dass die dem Vertragsstaat zur Besteuerungszwecke zugeteilten Einkünfte zwar aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden, die befreiten Einkünfte aber nicht ihre Progressionswirkung betreffend die zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte verlieren (*Loukota/Jirousek*...aaO, Z 23, 45).

Im ersten Halbjahr 2018 war der Beschwerdeführer durch seine Ansässigkeit persönlich Deutschland zugehörig, die sachliche Zugehörigkeit der Steuerquelle fiel auf Österreich. DBA-gemäß beschränkt sich bei diesen nicht kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerlich zu erfassenden Personen die Einkommensteuerpflicht auf bestimmte im Inland gelegene Einkunftsquellen, diese Personen unterliegen nur einer beschränkten Steuerpflicht.

Die Einkünfte des Beschwerdeführers waren daher betreffend seine Grenzgängereinkünfte (Jänner bis März 2018) gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA in seinem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu besteuern. Seine Geschäftsführerbezüge waren gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland im Quellenstaat Österreich zu besteuern (April bis Juni 2018).

Mit seiner am 26.06.2018 erfolgten Wohnsitzverlegung in das Inland trat er in die österreichische unbeschränkte Steuerpflicht ein, d. h., er war von Juli 2018 bis Dezember 2018 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht – nur dieser ist streitgegenständlich zu beurteilen – ist nur das während dieses Zeitraumes erzielte Einkommen der Einkommensteuerveranlagung zugrunde zu legen. Im Fall des

Beschwerdeführers sind das ausschließlich die als Geschäftsführer der inländischen ***1*** GmbH ab Juli 2018 bezogenen Einkünfte.

Es besteht für diesen Zeitraum keine Veranlassung, unter Heranziehung eines DBA Besteuerungsrechte zuzuteilen bzw. eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, da kein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. Sowohl die Ansässigkeit des Beschwerdeführers als auch seine Einkunftsquelle liegen in Österreich.

Die von Jänner bis März 2018 bezogenen, dem Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht zugehörigen Grenzgängereinkünfte sind daher **nicht** iSd Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht für einen Progressionsvorbehalt heranzuziehen (vgl. auch SWI 11, November 2007, S 495: „... Aufgrund dieser Rechtslage können sich nur jene Auslandseinkünfte in Österreich progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind“, oder ASoK 10, Oktober 2024, S 400).

Die von April bis Juni 2018 - ebenfalls im Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht - zugeflossenen Bezüge als Geschäftsführer, für die DBA-gemäß Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, wurden (siehe oben, Sachverhalt) durch Lohnsteuerabzug seitens des Arbeitgebers der Besteuerung unterzogen.

Soweit darüber hinaus seitens der Abgabenbehörde in der Stellungnahme zum Vorlagebericht auf nicht erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Bezug genommen wurde, geht aus dem Ergänzungsschreiben des Beschwerdeführers zur Beschwerdevorlage vom 26. Juli 2021 hervor - und wäre dies auch ohne Weiteres durch Einsicht in das Zentralmelderegister verifizierbar gewesen-, dass es sich bei dem Objekt ***4***, um den persönlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers von 26.06.2018 bis 10.10.2019 handelte. Zu allenfalls in Deutschland erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung folgt das BFG den Ausführungen in dem Ergänzungsschreiben und weist im Übrigen darauf hin, dass es nicht Aufgabe des BFG als Kontrollinstanz ist, erstmalig den Sachverhalt zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen festzustellen (vgl. *Achatz* in SWK 27/2015, S 1248 f).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Die zu lösende Streitfrage findet Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 19. Februar 2026