IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., R-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 31. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 22. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2023, Steuernummer aa-bbb/ddcc, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) - eine in Y lebende, österreichische Staatsbürgerin - bezog im Streitjahr aus der Vermietung einer Wohnung in Z (F-Straße-zz) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Nach elektronischem Einlangen ihrer Einkommensteuererklärung (beschränkte Steuerpflicht) für das Jahr 2023 am 19. Mai 2024 wurde die Bf. mit Bescheid vom 22. Mai 2024 im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) zur Einkommensteuer für das Jahr 2023 veranlagt. Dabei erfasst die Abgabenbehörde die mit 4.975,32 € erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; für Zwecke der Abgabenberechnung hat das Finanzamt gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 9.567,00 € zur Einkommensteuerbemessungsgrundlage von 14.542,32 € hinzugerechnet.

Dagegen erhob die Bf. mit am 31. Mai 2024 elektronisch eingelangtem Anbringen (FinanzOnline) Beschwerde, wandte sich gegen diese Hinzurechnung von 9.567,00 € und beantragte eine Korrektur des angefochtenen Bescheides. Begründend führte sie dazu aus, dass die Hinzurechnung wohl nicht korrekt sei, zumal sie in Österreich nur Vermietungseinkünfte erziele. Ihr Hauptwohnsitz liege in Y, weshalb sie in Österreich nur die Vermietung zu betrachten habe.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens (vgl. diesbezügliches Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betreffend *"Beschwerde v. 22.05.2024 - USt"* vom 18.7.2024 sowie entsprechende Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 1.8.2024) wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde mit Bescheid (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 7. August 2024 als unbegründet ab; dies begründete das Finanzamt wie folgt:
"Da Sie in Österreich weder einen Wohnsitz, noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschrift haben (§ 26 BAO) noch in die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG optieren, sind Sie in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Bei beschränkter Steuerpflicht wird gem. § 102 Abs. 3 EStG, wie im Bescheid richtig berechnet, im Jahre 2023 ein Betrag iHv € 9.567 (jedes Jahr anderer Betrag wegen Inflationsanpassung) hinzugerechnet."

In dem dagegen am 19. August 2024 über FinanzOnline eingebrachten Vorlageantrag erklärte die Bf., dass sie vor geraumer Zeit nach Y verzogen sei, dort verheiratet sei und in Y ihren Lebensmittelpunkt habe. In Österreich befinde sich die gegenständliche Eigentumswohnung, welche sie früher selbst bewohnt habe und nun vermietet werde, in ihrem Besitz. Die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung seien abzüglich der entsprechenden Kosten gering; zudem sei - liquiditätsmäßig betrachtet - die Situation die, dass sie mit der Miete die laufenden Kosten samt Kredit decken könne. Ein deutlicher Überschuss sei nicht zu verzeichnen. Zum in Rede stehenden Hinzurechnungsbetrag führte sie weiters noch aus, dass sich durch diesen ein fiktives Einkommen ergebe, welches nicht den Tatsachen entspreche und zu einer Einkommensteuernachzahlung führe. Unter Außerachtlassung des Hinzurechnungsbetrages und reiner Betrachtung der Vermietung der Wohnung ergebe sich ein deutlich geringerer Einnahmenüberschuss, welcher keine Einkommensteuer auslöse. Sie beantrage daher hiermit, der Berechnungsvariante ohne Hinzurechnungsbetrag den Vorzug zu geben und somit die Einkommensteuernachzahlung aufzuheben.

Nach einem weiteren, von Seiten der Bf. unbeantwortet gebliebenen Vorhalteverfahren (vgl. diesbezügliches Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betreffend *"Umsatzsteuererklärung, Unterlagen, etc."* vom 23.8.2024) legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde mit Vorlagebericht vom 17. Februar 2025 unter Verweis auf seine Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem **Sachverhalt** auszugehen:

Die Bf. ist eine in Y lebende, österreichische Staatsbürgerin. Sie hatte im Beschwerdejahr in Österreich (unstrittig) weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt.
Sie bezog im Streitjahr in Österreich im Hinblick auf das inländische Vermietungsobjekt "F-Straße-zz, GDe Z" Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 4.975,32 €.

Die Bf. stellte für das Streitjahr *keinen* Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

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 (Welteinkommensprinzip). Ausländische Einkünfte müssen nach österreichischen Vorschriften ermittelt werden (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2026, § 1 Rz 2).

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 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 in § 98 aufgezählten Einkünfte (Territorialitätsprinzip; vgl. Jakom/Marschner EStG, 2026, § 1 Rz 3).

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 110/2023) werden auf Antrag 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 11.693,00 € 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 Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.

Der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch 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.

Nach § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach den § 99 bis 101 vorzunehmen ist, zur Einkommensteuer zu veranlagen.

§ 102 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 110/2023 bestimmt, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen die Steuer gemäß § 33 Abs. 1 leg. cit. mit der Maßgabe zu berechnen ist, dass dem Einkommen ein Betrag von **9.567,00 €** hinzuzurechnen ist.

Die Ermittlung des Einkommens erfolgt bei beschränkt Steuerpflichtigen auf Grundlage des § 33 iVm § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass die in Y wohnhafte Bf. mangels Wohnsitzes bzw. gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich mit ihren inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der beschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 iVm § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in Österreich unterlag.
Unstrittig ist auch, dass dieses Besteuerungsrecht durch Art. 6 Abs. 1 DBA-Y (danach dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden) nicht eingeschränkt war.
Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren gemäß § 102 Abs. 1 EStG 1988 im Veranlagungswege der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Die Optionsmöglichkeit von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht in bestimmten Fällen iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 gewährt beschränkt steuerpflichtigen Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates der EU bzw. des EWR das Recht, als *"unbeschränkt steuerpflichtig"* behandelt zu werden. Diese Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist ua. von der Stellung eines Antrages abhängig, der im Hinblick auf das jeweilige Kalenderjahr gestellt werden kann und bei dem Finanzamt einzubringen ist, das für den Vollzug der beschränkten Steuerpflicht zuständig wäre. Weiters hat der Antragsteller die Höhe der nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.
Ein entsprechender Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, wurde - wie oben festgestellt - im konkreten Fall *nicht* gestellt.

§ 102 EStG 1988 regelt die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger. Nach der erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 (vgl. § 124b Z 109 EStG 1988) anzuwendenden Fassung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 durch das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ist die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger nach der allgemeinen Tarifvorschrift des § 33 Abs. 1 EStG 1988 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € (2023: 9.567,00 €) hinzuzurechnen ist.
Dieser Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten.
Die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger erfolgt damit insofern zu einem *"besonderen"* Tarif, als dass den beschränkt Steuerpflichtigen die tarifliche Nullzone - das steuerfreie Existenzminimum von pauschal 10.000,00 € (2023: 11.693,00 €) nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 - nur im Ausmaß von 2.126,00 € gewährt wird; nach den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004 sollen damit beschränkt Steuerpflichtige an der das Existenzminimum sichernden *"Null-Steuerzone"* nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige teilnehmen (vgl. RV 686 BlgNR 22.GP 14).
Darauf, dass diesbezüglich im Vergleich zur Rechtslage vor 2005 keine strukturelle Schlechterstellung, sondern nur eine Änderung der Tariftechnik eingetreten ist, hat der Verfassungsgerichtshof auch mit Ablehnungsbeschluss vom 25. September 2007, B 2062/06, hingewiesen (vgl. dazu VwGH 30.3.2011, 2007/13/0105, und 2007/13/0151, mwN).

Der Hinzurechnungsbetrag bewirkt demnach, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis etwa 2.000,00 € (2023: 2.126,00 €) steuerfrei bleiben. Dabei ist der Regelungsinhalt des § 102 Abs. 3 EStG 1988 nicht darin gelegen, dass in Höhe des Hinzurechnungsbetrages ein *"fiktives"* Einkommen besteuert werden soll. Vielmehr ist § 102 Abs. 3 EStG 1988 als reine Tarifbestimmung zu sehen, die bei beschränkter Steuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt.

Mit der Hinzurechnung soll sichergestellt werden, dass Steuerpflichtige mit grenzüberschreitenden Einkünften nicht mehrmals in den Genuss des steuerfreien Existenzminimums kommen (vgl. Ludwig/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG[25] (2025), § 102 Tz 41; Jakom/Marschner EStG, 2026, § 102 Rz 18).

Gegen diese Hinzurechnung bestehen weder verfassungsrechtliche (VfGH-Beschwerde gegen UFS 30.5.2008, RV/0173-I/08, unter der Zl. B 1271/08 eingebracht; Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 23.9.2008 abgelehnt) noch gemeinschaftsrechtliche Bedenken (vgl. EuGH-Urteil vom 12.6.2003, C-234/01 Gerritse, wonach es dem Gesetzgeber aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht verwehrt ist, beschränkt Steuerpflichtigen, die nur einen kleinen Teil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen, ein steuerfreies Existenzminimum nicht zu gewähren; siehe dazu auch Ludwig/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG[25] (2025), § 102 Tz 41; Jakom/Marschner EStG, 2026, § 102 Rz 18).

Entsprechend diesen Überlegungen war der Ansatz des gegenständlichen Hinzurechnungsbetrages bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2023 gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 rechtmäßig und konnte sohin der Beschwerde ob der klaren gesetzlichen Regelung kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich auf eine Rechtsfrage, welche bereits in der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurde und auch im Gesetz (§ 102 Abs. 3 EStG 1988) eindeutig gelöst ist.
Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Oktober 2026