

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Hans Peter Huber, Parzweg 5, 4072 Alkoven, über die Beschwerde vom 21.09.2015 gegen den Bescheid des Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.08.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

| | | |
|---|---------------|-------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | |
| Übermittelte Lohnzettel laut Anhang: | | |
| Bezugsauszahlende Stelle | Stpfl. Bezüge | |
| XX | 4.678,80 € | |
| Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug | 2.948,00 € | |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag | -105,98 € | 7.520,82 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 7.520,82 € |
| Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und – sanierung (Topf-Sonderausgaben) | | -272,98 |
| Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) | | -354,66 € |
| Selbstbehalt | | 354,66 € |
| Einkommen | | 7.247,84 € |
| Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt: | | |
| Einkommen | | 7.247,84 € |
| Ausländische Einkünfte | | 10.123,91 € |
| Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz | | 17.371,75 € |
| (17.371,75 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00 | | 2.325,69 € |
| Durchschnittsteuersatz (2.436,32 / 17.674,86 x 100) | | 13,39 % |

| | |
|--|-----------------|
| Durchschnittsteuersatz 13,39 % von 7.247,84 | 970,49 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | -291,00 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -54,00 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 625,49 € |
| Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (besonderer Steuersatz von 25%) | 39,37 € |
| Einkommensteuer | 664,86 € |
| Anrechenbare ausländische (Quellen)Steuer | -5,63 € |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 | -0,23 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 659,00 € |

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

1.1. Selbstanzeige

Am 3.8.2015 langte beim Finanzamt die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG der Beschwerdeführerin (Bf.) ein. Darin führte sie aus, dass sie wohnhaft in St., Deutschland sei, aber sich seit 2013 sukzessive zunehmend in Österreich aufgehalten habe, so dass von einem Wohnsitz in Österreich auszugehen sei. Als Anlage übersende sie daher eine Einkommensteuererklärung 2013 als unbeschränkt steuerpflichtige. Zusätzlich erziele die Bf. in Deutschland Einkünfte aus der öffentlich-rechtlichen Pension, die aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland steuerpflichtig seien und als progressionserhöhende Einkünfte mit Besteuerungsrecht für die Bundesrepublik Deutschland ausgewiesen wurden. Darüber hinaus erziele sie in Deutschland weiterhin Einkünfte aus Vermietung, welche ebenfalls in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig seien. Diese Einkünfte seien jedoch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Gemäß § 32b Z 3 des deutschen Einkommenssteuergesetzes sei für außer-deutsche Einkünfte ein Progressionsvorbehalt vorgesehen. Dieser Progressionsvorbehalt sei jedoch ausdrücklich für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgeschlossen. Gemäß Art. 24 DBA Österreich BRD sei für beide Seiten Gleichbehandlung vereinbart. Damit dürfen auch die deutschen

Einkünfte aus Vermietung in Österreich nicht im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden. In der beiliegenden Steuererklärung seien die Einkünfte aus der deutschen Daimler Unterstützungskasse GmbH als in Österreich steuerpflichtig berücksichtigt worden. Darüber hinaus seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sich Guthaben noch in Deutschland befinden, als Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt worden (die österreichischen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind endbesteuert). Als Anlage wurden die Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 einschließlich Beilagen übermittelt. Weiters ersuche die Bf. um Stundung der in Österreich vorzuschreibenden Einkommensteuer für 2013 und 2014 bis zur Fälligkeit, die sich aus den Steuerbescheiden ergäbe.

In der Einkommensteuererklärung 2013 gab die Bf. Folgendes an:

| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | |
|--|----------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | 4.678,80 |
| Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung sowie Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige | 382,32 |
| Summe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | 7.244,48 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 7.244,48 |
| Ausländische Einkünfte | |
| In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte, die nicht in Kennzahl 453 der Beilage L1i enthalten sind. | 7.686,36 |
| Sonderausgaben | |
| Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden | 1.091,91 |
| Außergewöhnliche Belastungen | |
| Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz) | 354,66 |

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2013 gab die Bf. an:

| | |
|---|--------|
| Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist und die für einen Verlustausgleich nicht in Betracht kommen | 157,50 |
| Anzurechnende ausländische (Quellen)Steuer | 5,63 |

1.2. Einkommensteuerbescheid 2013

Am 20.8.2013 erging folgender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013:

| | | |
|---|---------------|-------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | |
| Übermittelte Lohnzettel laut Anhang: | | |
| Bezugsauszahlende Stelle | Stpfl. Bezüge | |
| XX | 4.678,80 € | |
| Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug | 2.948,00 € | |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag | -382,32 € | 7.244,48 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 7.244,48 € |
| Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): | | |
| Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben) | | -272,98 |
| Außergewöhnliche Belastungen: | | |
| Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) | | -354,66 € |
| Einkommen | | 6.971,50 € |
| Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt: | | |
| Einkommen | | 6.971,50 € |
| Ausländische Einkünfte | | 10.703,36 € |
| Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz | | 17.674,86 € |
| (17.674,86 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00 | | 2.436,32 € |
| Durchschnittsteuersatz (2.436,32 / 17.674,86 x 100) | | 13,78% |
| Durchschnittsteuersatz 13,78% von 6.971,50 | | 960,67 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | | -291,00 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | | -54,00 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | | 615,67 € |

| | |
|--|-----------------|
| Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (besonderer Steuersatz von 25%) | 39,37 € |
| Einkommensteuer | 655,04 € |
| Anrechenbare ausländische (Quellen)Steuer | -5,63 € |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 | -0,41 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 649,00 € |

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen seien, Folgendes gelte: Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte seien die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend. Laut DBA-BRD Artikel 24 (1) dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtungen unterworfen werden, die anders oder belastender sei als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen seien oder unterworfen werden können. Die deutschen Einkünfte aus der Vermietung müssten somit unter den ausländischen Einkünften mit Progressionsvorbehalt angesetzt werden.

1.3. Beschwerde

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 richtete sich die Beschwerde vom 21.9.2015, eingelangt am 22.9.2015. Laut der Begründung zum angefochtenen Bescheid seien neben den übrigen Einkünften aus der BRD auch die in der BRD erzielten Einkünfte aus Vermietung für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt worden. Es werde beantragt, die Einkünfte aus Vermietung in der BRD in Höhe von € 3.017,00 für den Progressionsvorbehalt nicht zu berücksichtigen und den angefochtenen Bescheid entsprechend abzuändern.

In Deutschland sei der Progressionsvorbehalt in § 32b dEStG geregelt. Demnach werden bei einer in der BRD unbeschränkt steuerpflichtigen Person gemäß § 32b Absatz 1 Ziffer 3 für die Berechnung der Steuer die Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in der BRD steuerfrei sind, für die Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) berücksichtigt. Nach Ziffer 3 des nächsten Satzes gelte dies nicht für Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, wenn diese in einem anderen Staat als einem Drittstaat belegen sind. Daraus folgt, dass bei einem in der BRD unbeschränkt Steuerpflichtigen, Einkünfte aus Vermietung, die in Österreich erzielt werden, laut Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich steuerpflichtig sind, aber in Deutschland für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt werden.

Gemäß Art. 24 DBA Österreich - BRD sei Gleichbehandlung in beiden Staaten vereinbart. Auch in der Begründung zum angefochtenen Bescheid werde angeführt, dass Staatsangehörige eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sei als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, den Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen seien oder unterworfen werden könnten. Damit werde zwischenstaatliche Gleichbehandlung zugesagt. Demnach werden bei einem Deutschen mit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland die österreichischen Einkünfte aus Vermietung für den Progressionsvorbehalt in Deutschland nicht berücksichtigt. Dies gelte nach Meinung des Bf. auch für einen Österreicher, der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei, weil sich § 32b dEStG ausschließlich auf unbeschränkt steuerpflichtige und nicht auf Staatsangehörige beziehen würde. Gemäß Art. 24 Abs. 1 des DBA mit der BRD sei in beiden Staaten Gleichbehandlung geboten. Diese Bestimmung auf Staatangehörige zu beschränken wäre, nach Erachten des Bf. nur dann nicht EU-rechtswidrig, wenn damit lediglich Angehörige von Drittstaaten ausgeschlossen wären. Im Sinne der vereinbarten Gegenseitigkeit als auch im Sinne einer EU-rechtlichen Gleichbehandlung wären damit die deutschen Vermietungseinkünfte einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person ebenso wenig dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen wie im umgekehrten Fall einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person für österreichische Vermietungseinkünfte.

Aus den angeführten Gründen werde ersucht, den Bescheid aufzuheben und die deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes nicht zu berücksichtigen.

1.4. Beschwerdevorentscheidung

Am 5.11.2015 erließ die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidung und änderte aufgrund der Beschwerde vom 21.9.2015 den Einkommensteuerbescheid 2013 wie folgt ab:

| | | |
|--|---------------|-------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | |
| Übermittelte Lohnzettel laut Anhang: | | |
| Bezugsauszahlende Stelle | Stpfl. Bezüge | |
| XX | 4.678,80 € | |
| Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug | 2.948,00 € | |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag | -105,98 € | 7.520,82 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 7.520,82 € |

| | |
|--|-------------------|
| Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): | |
| Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und – sanierung (Topf-Sonderausgaben) | -272,98 |
| Außergewöhnliche Belastungen: | |
| Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) | -354,66 € |
| Selbstbehalt | 354,66 € |
| Einkommen | 7.247,84 € |
| Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt: | |
| Einkommen | 7.247,84 € |
| Ausländische Einkünfte | 10.427,02 € |
| Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz | 17.674,86 € |
| (17.674,86 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00 | 2.436,32 € |
| Durchschnittsteuersatz (2.436,32 / 17.674,86 x 100) | 13,78% |
| Durchschnittsteuersatz 13,78% von 7.247,84 | 998,75 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | -291,00 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -54,00 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 653,75 € |
| Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (besonderer Steuersatz von 25%) | 39,37 € |
| Einkommensteuer | 693,12 € |
| Anrechenbare ausländische (Quellen)Steuer | -5,63 € |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 | -0,49 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 687,00 € |

Die belangte Behörde führte an, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.845,47 € nicht übersteigen.

Die weitere Bescheidbegründung erging gesondert am 5.11.2015 und ergänzte zur Abweichung der Erledigung vom Begehren des Bf., dass die Einkünfte einer in Österreich ansässigen, unbeschränkt steuerpflichtigen Person aus der Vermietung einer Liegenschaft in Deutschland der Einkommensteuerpflicht unterliegen würden, da sich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht - unabhängig von der Staatsangehörigkeit - auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstrecke.

Gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988 seien ausländische Einkünfte bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Für die Berücksichtigung in Österreich habe daher eine "Umrechnung" (Adaptierung) vom ausländischen Steuerrecht auf das österreichische Steuerrecht statzufinden. Dabei würden z.B. nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen unbeachtlich bleiben. Es obliege dem Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflichten darzutun, dass eine Umrechnung (Adaptierung) auf österreichisches Steuerrecht vorgenommen worden sei.

Gem. Art. 6 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland (im Folgenden kurz: DBA-BRD) dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt, beziehe, im anderen Staat besteuert werden. Würde eine in Österreich ansässige Person Einkünfte beziehen, die nach dem DBA-BRD in Deutschland besteuert werden dürfen, nähme Österreich - vorbehaltlich lit. b und c - diese Einkünfte gem. Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-BRD von der Besteuerung aus. Gem. lit. d conv. cit. dürfen diese Einkünfte gleichwohl bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

Bei der Befreiungsmethode würden ausländische Einkünfte, die dem Quellenstaat zugeteilt sind, im Ansässigkeitsstaat steuerfrei gestellt. Der Ansässigkeitsstaat dürfe die ausländischen Einkünfte aber bei der Ermittlung des auf inländische Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigen. Der im innerstaatlichen Recht normierten Verpflichtung, die Auslandseinkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen, werde daher durch die Abkommen nicht derrogirt. Der österreichische Tarif werde auf das gesamte Welteinkommen angewandt, der sich daraus ergebende Durchschnittsteuersatz auf die Inlandseinkünfte. In Österreich sei der Progressionsvorbehalt nicht explizit im Gesetz verankert. Er ergebe sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Grundsatzerkennnis VwGH 21.10.1960, 0162/60; VwGH 30.4.1964, 0880/62; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stelle somit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen dar, sondern ergebe sich aus der Anordnung des EStG 1988, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)Einkommen des unbeschränkt Steuerpflichtigen bemisst (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021).

Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen hätten nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes habe zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln seien (vgl. VwGH 06.03.1984, 83/14/0107).

Gemäß Art. 24 Abs. 1 DBA-BRD dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sei als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen

seien oder unterworfen werden können. D.h. es dürfen weder deutsche Staatsbürger in Österreich einer Besteuerung unterworfen werden, die anders oder belastender sei als die Besteuerung, der österreichische Staatsbürger in Österreich unter gleichen Verhältnissen unterworfen seien oder unterworfen werden können, noch dürfen österreichische Staatsbürger in Deutschland einer Besteuerung unterworfen werden, die anders oder belastender sei als die Besteuerung, der deutsche Staatsbürger in Deutschland unter gleichen Verhältnissen unterworfen seien oder unterworfen werden können.

In Art. 24 DBA-BRD werde somit nicht - wie in der Beschwerde behauptet - eine „Gleichbehandlung in beiden Staaten“, sondern eine Gleichbehandlung der eigenen Staatsangehörigen und jener des anderen Vertragsstaates innerhalb des jeweiligen Vertragsstaates, also ein Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, vereinbart.

Voraussetzung zur Anwendung des Art. 24 DBA-BRD sei, dass der Staatsbürger des anderen Vertragsstaates unter genau denselben Bedingungen tätig werde, unter denen ein österreichischer Staatsbürger eine günstigere Behandlung erfahren würde, dass also das einzige Kriterium zur unterschiedlichen Behandlung im Merkmal der Staatsbürgerschaft begründet sei und daraus eine ungünstigere Behandlung resultiere. Das österreichische Steuerrecht unterscheide - abgesehen von einigen Landes- und Gemeindeabgaben - nicht nach dem Merkmal der Staatsbürgerschaft, sodass diese Bestimmung für österreichische Verhältnisse ins Leere gehe (vgl. *Loukota/Jirousek*, IntStR 38. EL (I/1) 224 Rz 2).

Nachdem bei der Besteuerung von Vermietungseinkünften aus einer in Deutschland gelegenen Liegenschaft durch eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person eine Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit nicht stattfinden würde, komme das Staatangehörigen-Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 DBA-BRD nicht zur Anwendung und liege auch die behauptete EU-Rechtswidrigkeit nicht vor.

Würde man der Argumentation in der Beschwerde folgen, würde das bedeuten, dass Art. 24 Abs. 1 DBA-BRD generell zur Anwendung günstigeren ausländischen Steuerrechts verpflichten würde. Da aber Auslandseinkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln seien, blieben die im ausländischen Recht vorgesehenen Steuerbefreiungen in Österreich unmaßgebend (*Loukota/Jirousek*, IntStR 38. EL (I/1) Z00 Rz 51). Eine § 32b dEStG vergleichbare Bestimmung sei im österreichischen Steuerrecht nicht vorgesehen, weshalb die Vermietungseinkünfte bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen seien. Die Beschwerde war deshalb insofern als unbegründet abzuweisen.

Gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988 würden Einnahmen, die nicht steuerpflichtig sind, zu einem Abzugsverbot der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen führen. Das gelte auch für Einnahmen, die im Inland auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht steuerpflichtig seien. Ausgaben, die mit unter Progressionsvorbehalt stehenden Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stünden, würden daher nur die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkünfte nicht aber die Einkommensteuerbemessungsgrundlage reduzieren.

Die auf die beiden deutschen Rentenbezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge seien daher aliquot auf die in Österreich zu versteuernde Betriebspension (KZ 274: EUR 105,98) sowie die unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung (KZ 493: EUR 276,34) aufzuteilen.

1.5. Vorlageantrag

Mit Anbringen vom 10.12.2015 brachte die Bf. rechtzeitig einen Vorlageantrag gemäß § 264 Abs. 1 BAO ein.

1.6. Ergänzungsansuchen

Am 21.3.2016 erging das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde zum Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2013. Die Bf. wurde gebeten, eine Berechnung der Mieteinkünfte nach österreichischem Steuerrecht inkl. sämtlicher Nachweise zu den Berechnungsgrundlagen (z.B. Mieteinnahmen, Betriebskosten, Instandhaltung/-setzung, Anschaffungskosten) nachzureichen. Gemäß § 2 Abs. 8 EStG seien ausländische Einkünfte bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Für die Berücksichtigung in Österreich habe daher eine Umrechnung (Adaptierung) vom ausländischen Steuerrecht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden.

Weiters wurde die Bf. ersucht, Nachweise hinsichtlich der Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung und damit zusammenhängender Sozialversicherungsbeiträge nachzureichen.

1.7. Ersuchen um Fristverlängerung

Mit Schreiben vom 18.4.2016 stellte die Bf. das Ansuchen auf Fristverlängerung betreffend den geforderten Ergänzungen bis zum 10.5.2016, da die Unterlagen mit dem deutschen Steuerberater abgestimmt werden würden.

Dem Ansuchen auf Fristverlängerung wurde mit Bescheid vom 19.4.2016 stattgegeben.

1.8. Beantwortung des Ergänzungsersuchens

Am 11.5.2016 langte die Beantwortung des Ergänzungsersuchens bei der belangten Behörde ein. Darin übermittelte die Bf. die Berechnung der Einkünfte nach österreichischen Vorschriften.

| | | |
|--|---------|----|
| Anschaffungskosten vermietete Wohnung inkl. Nebenkosten rd | 410.000 | DM |
|--|---------|----|

| | | | |
|--|-------|---------|--------|
| | | 210.000 | EUR |
| 20% Grundanteil | | -42.000 | |
| AfA Bemessungsgrundlage | | 168.000 | |
| davon 1,5% AfA | | 2.520 | |
| davon 50% Anteil Bf. | | 1.260 | |
| | | | |
| | | 2013 | 2014 |
| Einkünfte Vermietung BRD | | 2.805 | 1.055 |
| Abgesetzte AfA BRD | 1.586 | | |
| Davon 50% Bf. | | 793 | 793 |
| AfA nach österreichischen Vorschriften | | -1.260 | -1.260 |
| | | 2.338 | 588 |
| | | | |

Als Anlage wurden die Beilagen „Anlage V“ der Einkommensteuererklärung BRD über die Einkünfte aus Vermietung 2013 und 2014 übersandt.

1.9. Ergänzungersuchen vom 20.5.2016

Am 20.5.2016 erging erneut ein Ersuchen um Ergänzung. Mit Vorhalt vom 21.3.2016 sei die Bf. gebeten worden, eine Berechnung der Mieteinkünfte nach österreichischem Steuerrecht inkl. sämtlicher Nachweise zu den Berechnungsgrundlagen (z.B. Mieteinnahmen, Betriebskosten, Instandhaltung/-setzung, Anschaffungskosten) nachzureichen. Vorgelegt wurden aber nur eine Aufstellung der hinsichtlich der AfA geänderten Vermietungseinkünfte 2013 und 2014 sowie Ausdrucke der Anlage V für 2013 und 2014. Eine vollständige Berechnung der Mieteinkünfte nach österreichischem Steuerrecht und die angeforderten lückenlosen Nachweise zu den Berechnungsgrundlagen (z.B. Mieteinnahmen, Betriebskosten, Instandhaltung/-setzung, Anschaffungskosten) seien bislang nicht erbracht worden. Die Bf. werde deshalb nochmals um Nachrechnung ersucht. Weiters wurde sie ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

- „- Worum handelt es sich bei den Geldbeschaffungskosten (EUR 100,00 p.a.)?
- Worum handelt es sich bei den Erhaltungsaufwendungen?
- Sind Rücklagendotierungen in den Verwaltungskosten lt. JA enthalten?
- Km-Geld wurde offensichtlich in Höhe von EUR 0,60 je km geltend gemacht.

- Aus Anlage V 2014 ist ersichtlich, dass in den Aufwendungen 3 Fahrten nach St. enthalten sind, obwohl die Verwaltung des Mietobjektes offensichtlich durch eine Hausverwaltung erfolgte. Weisen Sie bitte nach, dass die Fahrten durch die Vermietungstätigkeit und nicht privat veranlasst waren.
- Laut Beilage zur Steuererklärung 2013 (eingereicht am 03.08.2015) betragen die Einkünfte aus Vermietung lt. Steuererklärung BRD EUR 3.017,00. Aus der nunmehr vorgelegten Anlage V gehen Einkünfte in Höhe von nur EUR 2.805,00 hervor. Woraus resultiert die Differenz?"

1.10. Beantwortung

Am 20.6.2016 übermittelte die Bf. auf elektronischem Weg die Berechnung der Einkünfte Vermietung nach österreichischem Steuerrecht inkl. Belegkopien. Die Fahrtkosten 2014 würden aus der Beilage 6 ersichtlich sein.

1.11. Vorlagebericht

Am 4.6.2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde schilderte im Vorlagebericht ausführlich den Sachverhalt. Danach sei die Bf. an der Adresse xxx von 9.12.2008 bis 18.11.2010 mit Nebenwohnsitz und bereits seit 18.11.2010 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Am 03.08.2015 habe die Bf. – gleichzeitig mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2013 – eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr eingebracht.

Wie in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung ausführlich dargelegt, seien die Einkünfte nach österreichischem Recht zu ermitteln, sodass nach deutschem Recht bestehende Befreiungen nicht anwendbar sein können und mangels Abstellens auf die Staatsbürgerschaft jedenfalls auch kein Fall einer durch Art. 24 DBA-BRD verbotenen Diskriminierung vorliegen könne. Die belangte Behörde beantrage, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 20.06.2016 ergebenden Höhe (EUR 2.713,89) zur Progression zu berücksichtigen und die Sozialversicherungsbeiträge wie in der Beschwerdevorentscheidung aufzuteilen.

Vorhalt des Gerichtes vom 13.4.2017

Der Bf. wurde die Möglichkeit aufgezeigt, dass bei der Steuerberechnung die verminderten deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.713,89 Euro berücksichtigt werden.

Dies wäre in einem verkürzten Verfahren insoweit möglich, als Sie einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 300 BAO gegenüber dem Bundesfinanzgericht

zustimmen und das Bundesfinanzgericht in weiterer Folge an die belangte Behörde herantritt, den angefochtenen Bescheid entsprechend abzuändern.

Was das Mehrbegehren (Nichtberücksichtigung der deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Progressionsvorbehalt) anbelangt, wurde seitens des Gerichtes erwartet, dass die Bf. den ausführlichen Argumenten der belangten Behörde entgegentritt und insbesondere darlegt, warum diese Ausführungen nicht der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechen.

Auf diesen am 20.4.2017 zugestellten Vorhalt erfolgte keine Reaktion.

Rechtslage

Die Rechtslage wurde von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich dargelegt.

Erwägungen

Unstrittig ist, dass die Bf. einen Wohnsitz in Österreich hat und damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Neben inländischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit hatte sie in Deutschland Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die belangte Behörde vertritt, der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, dass die unbeschränkte Steuerpflicht sich auf **alle in- und ausländischen Einkünfte** erstreckt. Der Steuersatz bemisst sich nach dem **(Gesamt)Einkommen**, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. das VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Zudem wird bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Die nach österreichischen Vorschriften ermittelten deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen nach Ansicht der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 4.7.2016 insgesamt 2.713,89 Euro (bisher wurden berücksichtigt: 3.017,00 Euro). Dieser Ermittlung der deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist die Bf. nicht entgegengetreten und es ergeben sich auch keine Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit dieser Ermittlung.

Zum Mehrbegehren der Bf., das der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen würde, hat die Bf. keine näheren Ausführungen gemacht, sodass für das Gericht kein Grund vorliegt, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuweichen. Auf die detaillierten rechtlichen Ausführungen in der ergänzenden Begründung vom 5.11.2015 zur Beschwerdevorentscheidung vom 5.11.2015 wird verwiesen.

Der angefochtene Bescheid der belangten Behörde war daher wie im Spruch ausgeführt abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 22. Juni 2017