

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2012 teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Mit Eingabe vom 16. August 2010 teilte die Beschwerdeführerin (Bf.) dem Finanzamt mit, dass ihr Jahreseinkommen in Österreich ohne 13. und 15. Bezug, bestehend aus geringfügigem Einkommen, österreichischer Pension und deutscher Rente, jährlich rund 13.700 Euro betrage und daher, nach Berücksichtigung aller gesetzlichen Abzüge, nicht der Einkommensteuerpflicht unterliege. Dagegen seien ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland steuerpflichtig.

Da die Bf. jedoch noch über keinen Steuerbescheid vom Finanzamt Essen verfüge, aus welchem sich eine Steuerpflicht in Österreich ergeben könne, ersuche sie um Verlängerung der Abgabefrist der Steuererklärung 2009.

Mit Email vom 25. August 2010 verlängerte das Finanzamt die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2009 bis zum 31. Dezember 2010.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2010 übermittelte die Bf. ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009, wobei sie im Hinblick auf die für ihr Haus in Essen, Deutschland, erzielten Mieteinkünfte des Jahres 2009 mitteilte, dass sie diese noch nicht darlegen könne, weil sie noch immer auf einen diesbezüglichen Bescheid des Finanzamtes Essen-Süd warte.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 2010 teilte die Bf. mit, dass sie nunmehr den Bescheid 2009 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom Finanzamt Essen-Süd erhalten habe. Für die Berechnung des zu versteuernden Einkommens seien 2.550 Euro herangezogen worden, aus welchen ein Betrag von 418 Euro als für das Jahr 2009 abzuführende Einkommensteuer resultiere. Unter Berücksichtigung der Freigrenze sei kein Solidaritätszuschlag festgelegt worden. Der Vorauszahlungsbescheid lege Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 19.025 Euro fest, woraus eine Einkommensteuer in der Höhe von 4.708 Euro zuzüglich eines Solidaritätszuschlages in der Höhe von 258 Euro resultiere, welcher von der Bf. in vier Raten à 1.241 Euro an das Finanzamt Essen Süd abzuführen sei.

Mit Eingabe vom 1. März 2011 ersuchte die Bf., die in ihrer Steuererklärung 2009 unter der Position „Deutsche Rente“ angeführten ausländischen Einkünfte in der Höhe von 1.676 Euro zu streichen, da diese Rente laut Auskunft ihres Steuerberaters gemäß Artikel 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland (in weiterer Folge: DBA Deutschland) in Deutschland zu versteuern sei.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig in der Höhe von -55 Euro fest und begründete die Vorläufigkeit damit, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Mit Vorhalt vom 5. Jänner 2012 ersuchte das Finanzamt um Übersendung des deutschen Steuerbescheides sowie einer Anlage zu den deutschen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der X-Straße in Essen. Des Weiteren ersuchte das Finanzamt um Nachweis der deutschen Rente (Höhe, Art) und erfragte, ob es sich dabei um eine Leibrente gehandelt habe bzw. welche Veräußerung dieser zu Grund gelegen sei.

Mit Eingabe vom 27. Jänner 2012 übermittelte die Bf. sowohl den „Bescheid für 2009 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag“ mit einer festgesetzten Einkommensteuer in der Höhe von 418 Euro als auch den „Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer auf den 31.12.2009“ in der Höhe von 16.475 Euro des Finanzamtes Essen-Süd, beide vom 15. Dezember 2010 sowie eine Anlage zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Hauses X-Straße in Essen mit einem ausgewiesenen Vermietungsergebnis in der Höhe von 19.028,76 Euro. Des Weiteren übermittelte die Bf. die beiden Bescheide in gleicher Angelegenheit vom 2. August 2011 mit einer Steuernachzahlung von 170 Euro, da die Bf. in einer nachträglichen Steuererklärung ihre Rente aus der deutschen Rentenversicherung erklärt habe.

Ergänzend brachte die Bf. vor, dass sie seit 1. Mai 2009 neben ihrer österreichischen Pension eine monatliche Rente aus der deutschen Rentenversicherung beziehe. Sie übermittelte den deutschen Rentenbescheid vom 28. April 2009, wonach sie monatlich 205,78 Euro aus diesem Titel überwiesen bekomme. Dieser Betrag sei mit Bescheid vom 10. Mai 2011 auf 212,83 Euro angehoben worden. Aus diesem Dokument gehe eindeutig hervor, dass es sich nicht um eine Leibrente handle. Auch sei diese Rente in den angeschlossenen Bescheid für 2009 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag des Finanzamtes Essen-Süd vom 2. August 2011 eingeflossen.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 endgültig in der Höhe von 7.802,90 fest und begründete dies damit, dass die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die deutsche Rente in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit seien. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien dem österreichischen Einkommensteuergesetz entsprechend anzupassen. Das bedeute, dass die Afa wie in den Vorjahren mit 1,5% anzunehmen sei. Des Weiteren sei nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz der Verlust aus Vermietung und Verpachtung nicht vortragsfähig. Da im Jahr 2009 die Verlustverwertung des Verlustvortrages aus 2007 und 2008 in Deutschland erfolgt sei, sei der Betrag von 16.475 Euro der Nachversteuerung zu unterziehen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. ein, dass die ausländischen Verluste für die Jahre 2007 und 2008 in Österreich gegen positives Einkommen gegenverrechnet worden seien. Der Einkommensteuertarif in Österreich sehe jedoch bis zum Jahr 2008 für Einkünfte bis 10.000 Euro eine Besteuerung mit „Null“ vor. Ab dem Jahr 2009 sehe der Einkommensteuertarif vor, Einkünfte bis 11.000 Euro nicht zu besteuern.

Die Verrechnung ausländischer Verluste in den Jahren 2007 und 2008 habe im konkreten Fall keine Einkommensteuerersparnis in Österreich gebracht.

Im Jahr 2009 würden wirkungsfreie Verluste der Vorjahre in der Höhe von 16.475 Euro der Einkommensteuer unterzogen.

Aus der Sicht der Bf. liege hier eine einseitige Belastung ihrer Person vor.

Für den Fall der Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2012 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als zwar die Nachversteuerung der in den Jahren 2007 und 2008 geltend gemachten ausländischen Verluste gemäß § 2 Abs. 8 EStG erfolgte, aber das steuerpflichtige Einkommen auf 10.000 Euro verringert und somit nur die tatsächlich steuerwirksamen Verluste der Nachversteuerung unterzogen wurde. Das Progressionseinkommen sei daher unter Berücksichtigung des adaptierten Gewinnes aus Vermietung und Verpachtung (19.308,75 Euro), abzüglich des

Nachversteuerungsbetrages (4.360,29 Euro) und zuzüglich der ausländischen Pension (1.676 Euro) ermittelt worden.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2012 beantragte die Bf. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass ihr ihre Mutter mit notariell beglaubigtem Vertrag vom 22. Jänner 2001 das Haus X-Straße, Essen, Deutschland – ein Mietshaus mit sechs Wohnungen – durch Schenkung übertragen und sich selbst den Nießbrauch an den Mieteinnahmen bis zu ihrem Ableben am Jänner/07 vertraglich ausbedungen habe. So sei ab Februar 2007 die Nutzung und Gefahr für dieses Objekt auf die Bf. übergegangen.

Da es sich um ein im Jahr 1938 errichtetes Haus handle, welches eine durchaus gute Bausubstanz aufweise, die Mutter der Bf. jedoch seit dem Eigentumserwerb durch sie im Jahr 1996 keine Investitionen vorgenommen habe, habe die Bf. bis Ende 2011 insgesamt 71.630,11 Euro an Investitionen und Reparaturen aufgewendet, um aus den relativ bescheidenen Mieteinnahmen für die Zukunft ihren Lebensunterhalt abzusichern und nicht dem Staat zur Last zu fallen.

Als Rentnerin beziehe die Bf. monatlich rund 740 Euro, wobei mit diesem Betrag ihre österreichische Pension und die deutsche Rente bereits zusammengeführt seien und sie damit unter das Existenzminimum falle.

Im Jahr 2007 habe die Bf. nachweislich 14.234,27 Euro und im Jahr 2008 27.300 Euro an Reparaturen und Erhaltungsaufwendungen, zusammen somit 41.534,27 Euro investieren müssen, woraus ein von der Deutschen Steuerverwaltung anerkannter Verlustvortrag von 16.475 Euro für das Jahr 2009 resultiere und die in Deutschland abzuführende Steuer von rund 25% der Nettomieteinnahmen für dieses Jahr 418 Euro betragen habe.

Die oben dargelegten und bis zum Jahr 2011 zusammengerechneten 71.630,11 an Investitionen und Reparaturen seien von der Bf. durch Entnahmen in der Höhe von 65.324,50 Euro über den gesamten Zeitraum finanziert worden, wobei sie die dabei entstandene Differenz von 6.305,61 aus ihrem sonst bescheidenen Einkommen habe aufbringen müssen.

Mit dem Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 20. Februar 2012 sei der Bf. mitgeteilt worden, dass gemäß § 2 Abs. 8 EStG der ausländische Verlust von 16.475 Euro der Nachversteuerung zu unterziehen sei. Mit anderen Worten würden damit nicht die Einkünfte aus Mieteinnahmen sondern die Aufwendungen zur Erhaltung einer künftigen Steuerquelle der Versteuerung unterzogen.

Einer am 11. Juni 2012 veröffentlichten Pressemitteilung habe die Bf. entnehmen können, dass der Verwaltungsgerichtshof mit der Entscheidung zu 2009/15/0194 sogar die Gestaltungsmöglichkeit von Steuerpflichtigen erweitert habe, die eine als Liebhaberei betriebene Tätigkeit zu einer regulären Einkunftsquelle machten. Sehr klar werde mit dieser Entscheidung zum Ausdruck gebracht, dass sogar ein zunächst ohne Erfolgsaussichten getätigter Aufwand der Liebhabereiphase nach Vornahme einer erfolgsversprechenden Veränderung dann nicht endgültig verloren sein dürfe, wenn der

nach der Änderung der Bewirtschaftung der Besteuerung zu unterziehende Erfolg auf ihm beruhe.

Der daraus resultierende Größenschluss, dass sogar Liebhaberei unter bestimmten Voraussetzungen Verlustvorträge ermögliche, lasse für die Bf. nur den einzigen Schluss zu, dass der Verlustvortrag aus den Jahren 2007 und 2008 voll zu berücksichtigen sein müsse. Denn die Bf. betreibe mit ihrem Haus X-Straße in Essen nicht nur keine Liebhaberei, sondern werde durch entsprechende Erhaltungsaufwendungen dafür Sorge tragen, dass sie mit den künftigen Mieteinnahmen ihren Lebensabend absichern könne und nicht der Allgemeinheit zur Last fall. Sie habe als nunmehr 63-jährige Frau drei Söhne zur Welt gebracht, diese bis zu deren Volljährigkeit betreut und habe daher erst mit 48 Jahren wieder ins Berufsleben einsteigen können, woraus ihre mehr als geringe Pension resultiere.

Mit Eingabe vom 3. September 2014 zog die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

### **B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

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

Unbestritten ist, dass die in Rede stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland der Besteuerung unterliegen und Österreich als Wohnsitzstaat der Bf. der Progressionsvorbehalt zusteht. Das bedeutet, dass der Steuersatz sich für die inländischen Quellen nach dem Welteinkommen bestimmt.

Gemäß § 2 Abs. 8 EStG gilt, soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer *ausländische Einkünfte* zu berücksichtigen sind, 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. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Im gegenständlichen Fall, in dem die in den Jahren 2007 und 2008 in Deutschland angefallenen Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Wege des Verlustvortrages in der Höhe von € 16.475 in Deutschland verwertet worden sind und dadurch eine

geringere deutsche Einkommensteuer festgesetzt worden ist, konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Nach dem aktenkundigen Bescheid für 2009 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom 2. August 2011 des Finanzamtes Essen-Süd ist der in Deutschland erzielte Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von € 19.895 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: € 19.025; sonstige Einkünfte (Rente): € 870) durch den Verlustvortrag in der Höhe von € 16.475, der aus den in den Jahren 2007 und 2008 angefallenen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung resultiert, auf ein zu versteuerndes Einkommen in der Höhe von € 3.420 vermindert worden.

Damit sind die in den Jahren 2007 und 2008 in Deutschland angefallenen Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr im Quellenstaat im Wege des Verlustvortrages im höchstmöglichen Ausmaß verwertet worden. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland richtet sich gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Dies schließt aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein. Es soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten erfolgen. Grenzüberschreitende Sachverhalte sollen nicht höher oder niedriger besteuert werden als vergleichbare rein innerstaatliche Sachverhalte (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Verluste, die im Wege des Verlustvortrages im Quellenstaat im Streitjahr die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer vermindert haben, sind, wie vom Finanzamt zutreffend erkannt wurde, für Zwecke des Progressionsvorbehaltes den inländischen Einkünften hinzuzurechnen. Die von der Bf. geforderte Abstandnahme von der Hinzurechnung würde nämlich im Ergebnis eine doppelte Berücksichtigung des bereits in Deutschland zur Gänze verwerteten Verlustvortrages bedeuten, was mit dem Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland (hier: BGBl. III Nr. 182/2002) nicht vereinbar wäre [vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 18, Tz. 313/3 (1.1.2006)]. Vom Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien ist die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten - insbesondere in Form der mehrfachen Verlustverwertung - nicht gedeckt (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Überdies ist zu bedenken, dass Verluste aus Vermietung und Verpachtung nach den Bestimmungen des EStG 1988 nur in jenem Jahr mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können, in dem sie entstanden sind, da die Voraussetzung des Vorliegens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung, welche im § 18 Abs. 6 EStG für den Verlustabzug vorgesehen ist, nicht gegeben ist. Durch Hinzurechnung der im Wege des Verlustvortrages im Quellenstaat im Streitjahr verwerteten Verluste für Zwecke des Progressionsvorbehaltes wird vermieden, dass sich der nach österreichischem Einkommensteuerrecht nicht zulässige Vortrag von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 18, Tz. 313/2,

(1.1.2006)] im Rahmen der Besteuerung der inländischen Einkünfte steuersatzmindernd auswirkt.

Rechnerisch betrachtet muss die Auswirkung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 und 2008 auf die österreichische Steuerbemessungsgrundlage per saldo Null sein. Damit verbleibt, wie im DBA Deutschland vorgesehen, das ausschließliche Besteuerungsrecht bei Deutschland, während Österreich nur der Progressionsvorbehalt zusteht.

#### Österreichische Steuerermittlung für das Jahr 2007:

Einkommen	7.789,33 €
deutscher Verlust aus Vermietung	+ 5.472,18 €
Steuerpflicht ab 10.000 €	- 10.000,00 €
steuerwirksamer Verlust	= 3.261,51 €

Es wurde zwar ein deutscher Verlust von € 5.472,18 abgezogen, zu Gunsten der Bf. und im Einklang mit der Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2012 wird jedoch nur ein Betrag von € 3.261,51 berücksichtigt, weil die Berücksichtigung von deutschen Verlusten ab dem Unterschreiten der Grenze von € 10.000 sich auf die österreichische Einkommensteuer laut Tarif nicht mehr auswirkt.

#### Österreichische Steuerermittlung für das Jahr 2008:

Einkommen	665,75 €
deutscher Verlust aus Vermietung	+ 10.433,03 €
Steuerpflicht ab 10.000 €	- 10.000,00 €
steuerwirksamer Verlust	= 1.098,78 €

Es wurde zwar ein deutscher Verlust von € 10.433,03 abgezogen, zu Gunsten der Bf. und im Einklang mit der Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2012 wird jedoch nur ein Betrag von € 1.098,78 berücksichtigt, weil die Berücksichtigung von deutschen Verlusten ab dem Unterschreiten der Grenze von € 10.000 sich auf die österreichische Einkommensteuer laut Tarif nicht mehr auswirkt.

#### Ermittlung des Einkommens 2009 für den Progressionsvorbehalt:

adaptierte Einkünfte aus Vermietung	19.304,75 €
Nachversteuerung	- 4.360,29 €
Vermietung und Verpachtung Kz 440	= 14.948,46 €
deutsche Pension Kz 440	+ 1.676,00 €
Kz 440 gesamt	= 16.620,46 €

Österreich berücksichtigt im Jahr 2009 keinen Verlustvortrag, vielmehr fand die Berücksichtigung der Verluste aus den Jahren 2007 und 2008 in Entsprechung des Gesetzes bereits in den Veranlagungen der Jahre 2007 und 2008 statt.

Einkünfte laut dt. Steuerbescheid	19.025,00 €
deutsche AfA	+ 1.119,00 €
österreichische AfA	- 839,25 €
adaptierte Einkünfte aus Vermietung	= 19.304,75 €

Die Neutralisierung der deutschen AfA und der Abzug der österreichischen AfA ergibt adaptierte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 19.304,74.

Für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes darf der Betrag von € 4.360,29 (Nachversteuerung), welcher bereits gemäß § 2 Abs. 8 EStG Einkünfte erhöhend berücksichtigt wurde, nicht nochmals berücksichtigt werden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die ausländischen Einkünfte dem inländischen Steuerrecht angepasst und dabei einerseits eine Absetzung für Abnutzung für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, in der Höhe von 1,5% in Ansatz gebracht (§ 16 Abs. 1 Z 8 e EStG) und andererseits die in Deutschland angefallenen und im Wege des Verlustvortrages verwerteten Verluste aus Vermietung und Verpachtung der Nachversteuerung unterzogen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt betreffend Einkommensteuer 2009

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Hinsichtlich der Anwendung des § 2 Abs. 8 EStG und der Berechnung des Progressionsvorbehaltes bei in Deutschland erzielten Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, welche im Streitjahr in Deutschland zur Gänze verwertet wurden, ist keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu finden, insbesondere nicht für den Fall, dass die Bf. in Österreich mit ihren gesamten Einkommen unter die Besteuerungsgrenze des § 33 Abs. 1 EStG fällt. Daher liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nach der Definition des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, sodass die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 23. Jänner 2015