



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/1027-L/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird im Sinne der Berufungsergänzung vom 2. September 2004 als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	23.585,75 €	Einkommensteuer	5.918,10 €
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				2.452,46 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Musiktherapeut und erzielte im berufsgegenständlichen Jahr 2002 neben inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (P. Oberösterreich) ausländische Einkünfte einerseits aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger (HKlinik, S.), andererseits aus Vermietung und Verpachtung (Grundstücksgemeinschaft M., I.).

Das Finanzamt schätzte mangels Vorlage des deutschen Einkommensteuerbescheides die ausländischen Einkünfte mit 14.000,00 € unter Vornahme eines "zwischenstaatlichen" Progressionsvorhaltes gemäß § 33 EStG 1988 (Bescheid vom 13. April 2004).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 10. Mai 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 12. Mai 2004) Berufung.

Begründend führte er aus, laut Bescheid des Finanzamtes Eggenfelden beliefen sich seine Einkünfte aus Deutschland auf insgesamt 9.744,00 € (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 5.388,00 €, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.356,00 €). Da er in Österreich für alle Einkunftsarten steuerpflichtig sei, habe er das Finanzamt Eggenfelden um Refundierung der zu viel gezahlten Beträge gebeten. Das Finanzamt Eggenfelden habe daraufhin lediglich die Steuern für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (I-Klinik) refundiert, nicht jedoch jene für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Beim Finanzamt Braunau seien demnach nur die Einkünfte aus der I-Klinik (5.388,00 €) zusätzlich zu versteuern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2004 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid in der Weise ab, dass es die ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (I-Klinik) in Höhe von 6.627,36 € abzüglich der Werbungskosten in Höhe von 105,00 € den inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hinzurechnete und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.356,00 € mit einem Durchschnittssteuersatz von 24,33 % berechnete.

Mit Schriftsatz vom 24. Juli 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 28. Juli 2004) beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und ersuchte im Wesentlichen um Erklärung der Einkunftsermittlung sowie der Steuerberechnung.

Die im Vorlageantrag angeführten Punkte wurden telefonisch geklärt und vom Bw. zur Kenntnis genommen. Weiters brachte der Bw. ergänzend vor, dass er vergessen habe, seine selbst geleisteten Sozialversicherungsbeträge geltend zu machen, und ersuchte um Berücksichtigung dieser Beträge im Jahr 2002 (Aktenvermerk vom 2. September 2004).

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bw. ist als Musiktherapeut bei P. Oberösterreich angestellt und erzielte 2002 aus dieser Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 18.873,99 €. Weiters war er vom 1. Juli 2002 bis 31. Dezember 2002 bei der I -Klinik in S. beschäftigt. Laut Lohnbescheinigung vom 25. Juni 2004 bezog er aus dieser Tätigkeit 6.732,06 € (Bruttolohn, darin enthalten 104,70 € Zuwendungen, die neben dem Arbeitslohn nicht laufend gewährt werden). Weiters erzielte er

in Deutschland Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Grundstücksgemeinschaft M., I.), die vom Finanzamt Ingolstadt einheitlich und gesondert mit 4.356,00 € festgestellt wurden (Mitteilung vom 26. November 2003).

Im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Februar 2004 des Finanzamtes Eggenfelden wurden zunächst versehentlich nur die Vermietungseinkünfte angesetzt. Es erging daher am 2. August 2004 ein berichtigter Einkommensteuerbescheid, in dem zusätzlich zu den Vermietungseinkünften noch die Einkünfte aus der I -Klinik in Höhe von 5.419,00 € berücksichtigt wurden.

Gegen den deutschen Einkommensteuerbescheid hat der Bw. mit Schriftsatz vom 12. August 2004 ebenfalls berufen.

Der Bw. wurde in Deutschland für die Jahre 2000 bis 2002 als beschränkt steuerpflichtige Person geführt. Ab dem Kalenderjahr 2003 wird der Bw. in Deutschland nicht mehr zur Einkommensteuer veranlagt, da er die selbstständige Tätigkeit 2001 aufgegeben und den Grundstücksanteil am 1. November 2002 veräußert hat (vgl. Schreiben des Finanzamtes Eggenfelden vom 11. Juni 2004 bzw. 27. August 2004).

Laut Schreiben der OÖ. Gebietskrankenkasse vom 29. September 2004 wurden im Jahr 2003 Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 6.449,94 € (Dienstnehmer-Anteil 2.921,35 €, Dienstgeber-Anteil 3.528,59 €) einbezahlt. Von den insgesamt Versicherungsbeiträgen entfallen 2.353,21 € auf das Jahr 2002 (1. März 2002 bis 30. November 2002). Die Einzahlung erfolgte im Mai 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zahlungen an die OÖ. Gebietskrankenkasse

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Jahr zugeflossen.

Im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte kommt das Zufluss-/Abflussprinzip zum Tragen. Maßgeblich ist daher der Zeitpunkt der Einnahmen bzw. der Ausgaben.

Zwar ist für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres nicht der tatsächliche Zeitpunkt maßgeblich, sondern sie sind dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Als kurze Zeit gelten jedoch

höchstens zehn Tage (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 19 Tz 41 und 49).

Der Bw. hat – auf das berufsgegenständliche Jahr 2002 entfallende – Beiträge zur Sozialversicherung erst im Mai 2003 überwiesen, sodass obiger Absatz nicht anzuwenden ist. Der tatsächliche Zeitpunkt der Ausgabe ist somit maßgeblich.

Die fraglichen Zahlungen können daher erst im Jahr 2003 abgesetzt werden.

2. Steuerberechnung/Progressionsvorbehalt:

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 § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Gemäß Art. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland (DBA-BRD), BGBl. III 182/2002 vom 24. August 2000, gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 DBA-BRD dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden.

Abs. 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (Abs. 3).

Gemäß Art. 15 DBA-BRD dürfen vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 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.

Abs. 1 gilt nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger) (Abs. 6).

Gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-BRD wird die Steuer bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person 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.

- d) 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.

Ob jemand beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich allein nach den Kriterien des § 1 EStG (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt); die Staatsbürgerschaft ist unmaßgeblich (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 1 Tz 7).

Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (Universalitätsprinzip). Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob ein einkommensteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt wird (Wohnsitzprinzip) (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 1 Tz 6).

Unbestritten ist, dass der Bw. einen Wohnsitz in Österreich hat und hier auch unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen, Totalitätsprinzip), und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (Doralt, a.a.O., § 1 Tz 6).

Das Wesen der unbeschränkten Steuerpflicht liegt demnach darin, dass sich diese auf sämtliche Einkünfte erstreckt, die eine natürliche Person erzielt. Dabei ist es unmaßgeblich, ob eine Einkunftsquelle im Ausland oder im Inland liegt bzw. ob eine Tätigkeit im Ausland oder im Inland ausgeübt wird.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das so genannte Welteinkommen des Steuerpflichtigen. Diesem an sich uneingeschränkten Besteuerungsanspruch des Steuergläubigers werden allerdings durch innerstaatliche Maßnahmen (§ 48 BAO und § 103) oder durch zwischenstaatliche Maßnahmen (Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) Grenzen gezogen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 1 Tz 7 und 8).

Durch Doppelbesteuerungsabkommen wird das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt. Auch in solchen Fällen besteuert Österreich die ihm zur Besteuerung zugewiesenen Teile des Welteinkommens nach den Regeln, die für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten (also nicht nach den Regeln der §§ 98 ff EStG 1988 für beschränkt Steuerpflichtige) (Beiser, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, S 241).

Wie bereits dargestellt hat der Bw. in Österreich einen Wohnsitz und ist hier unbeschränkt steuerpflichtig. Demnach kommt Österreich der Status des Wohnsitzstaates und Deutschland der Status des Quellenstaates zu.

Dies bedeutet, dass hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in Deutschland gelegenen Liegenschaft die Besteuerung Deutschland zukommt (Art. 6 Abs. 3 DBA-BRD). Der Bw. erzielte im Jahr 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.356,00 €

Bei den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt es sich um so genannte Grenzgänger-Einkünfte die nicht in Deutschland zu versteuern sind (Art. 15 Abs. 6 DBA-BRD). Der Gesamtbetrag der ausländischen Einkünfte beträgt daher 4.356,00 €

Da aber Österreich – als Wohnsitzstaat – das Besteuerungsrecht hinsichtlich des so genannten Welteinkommens des Bw. hat, unterliegen somit seine sämtliche Einkünfte – gleichgültig ob sie in Österreich oder Deutschland erzielt wurden – der österreichischen Besteuerung. Dabei ist es unerheblich, ob die Einkünfte in Deutschland bereits einer Einkommensbesteuerung unterzogen worden sind.

Zu diesem Zweck ist die Höhe der deutschen Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln.

Auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland wird jedoch die Doppelbelastung durch Normierung einer speziellen Berechnung des inländischen Steuersatzes in Form der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vermieden.

Dies bedeutet, dass der Steuersatz für die österreichischen Einkünfte zwar nach dem Welteinkommen (österreichische steuerpflichtige Bezüge nach Abzug der Sonderausgaben zuzüglich der ausländischen Einkünfte = Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz) ermittelt wurde, dieser Durchschnittssteuersatz aber nur auf das inländische Einkommen (inländische Einkünfte abzüglich der Sonderausgaben) angewandt wird.

In der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2004 hat das Finanzamt entsprechend obiger Vorgangsweise die Einkommensteuer 2002 korrekt berechnet, sodass diese Berechnung der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt werden kann.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 30. Dezember 2004.