



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Marina Polly, Wirtschaftstreuhänder, 1050 Wien, Krongasse 8/6, vom 25. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Anna Koller, vom 15. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2009 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Arbeitgeber in der Höhe von € 22.938,40 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 4.128,10 aus der Vermietung einer im Inland gelegenen Wohnung Adresse. Zudem erzielte der Bw. in diesem Jahr auch ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in Ungarn gelegenen Liegenschaft in der Höhe von HUF 3.364.530,00. Da – so das vom Finanzamt nicht bestrittene Vorbringen des Bw. – die ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ungarn der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegen und der ungarische Mieter verpflichtet ist, diese Beiträge von

der zu bezahlenden Miete einzubehalten und direkt an die ungarische Sozialversicherung abzuführen, brachte der Bw. im Rahmen seiner Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2009 sowohl die in Ungarn bezahlte Grundsteuer in der Höhe von HUF 207.500,00 als auch die vom ungarischen Mieter abgeführten Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von HUF 471.034,00 als Werbungskosten gem. [§ 16 EStG 1988](#) in Abzug und gab ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 9.582,58 (HUF 2.685.996,00) bekannt.

Im Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 15. 10. 2010 wurde vom Finanzamt die Geltendmachung der ausländischen Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten gem. [§ 16 EStG 1988](#) nicht anerkannt, da diese aus Sicht des Finanzamtes keine Werbungskosten i S d [§ 16 EStG 1988](#) darstellen. Deswegen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um € 1.680,52 (HUF 471.034,00) auf € 11.263,10 erhöht.

Der Bw. erhab durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 25. 10. 2010 hinsichtlich des ESt-Bescheides für das Jahr 2009 form- und fristgerecht Berufung und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Begründend brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. vor, dass die Festsetzung des ESt-Bescheides für das Jahr 2009 unrichtig sei, „*weil Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ungarn der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegen. Der Mieter der Liegenschaft ist angehalten die Krankenversicherung von der zu bezahlenden Miete einzubehalten und direkt an die ungarische Sozialversicherung abzuführen. Gemäß § 16 Absatz 1 Ziffer 1, 2 und 4 EStG 1988 sind diese Aufwendungen abzugsfähig.*“

In der Berufungsvorentscheidung vom 16. 11. 2010 führte das Finanzamt aus, dass „*bei der Ermittlung des Einkommens im Sinne des § 2 EStG 1988 bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung die positiven ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen sind. Positive Einkünfte, die von der Besteuerung ausgenommen werden, sind bei der Festsetzung der Steuer, die auf das übrige Einkommen entfällt, einzubeziehen (Progressionsvorbehalt). Dabei sind die Einnahmen sowie die Werbungskosten nach österreichischem Recht zu ermitteln. Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegen, konnten diese Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte nicht berücksichtigt werden. Die Berufung war daher abzuweisen.*“

Der Bw. stellte durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 17. 12. 2010 fristgerecht einen Vorlageantrag hinsichtlich des Einkommenssteuerbescheides 2009 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem. [§ 276 BAO](#). Ergänzend brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. vor, „*dass gemäß § 15 EStG 1988 nur zugeflossene Einnahmen der*

Besteuerung zu unterziehen sind. Da die Pflichtbeiträge schon vom Mieter einbehalten und abgeführt werden, fließen meinem Mandanten lediglich die verminderten Beträge zu. Des Weiteren sind Werbungskosten auch dann vorliegend, wenn sie durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Diese Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen."

Mit Vorlagebericht vom 28. 2. 2011 wurden die Rechtsmittel nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt.

Mit Fax vom 20. 9. 2013 zog der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter Werbungskosten i S d [§ 16 EStG 1988](#) versteht man allgemein Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen im Rahmen der Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften. Werbungskosten sind im Zeitpunkt ihres Abflusses zu erfassen.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen, Ertrag und vom Vermögen, BGBl 1976/52, findet auf Personen Anwendung, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall gem. Art. 6 Abs. 1 DBA Österreich – Ungarn Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, darunter fallen gem. Abs. 3 leg. cit. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet (Ungarn). Gem. Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich – Ungarn werden die Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Person nach diesem Abkommen erzielt und welche in dem anderen Vertragsstaat (Ungarn) besteuert werden dürfen, vom erstgenannten Vertragsstaat (Österreich) von der Besteuerung ausgenommen (Befreiungsmethode). Dieser Staat (Österreich) darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (Progressionsvorbehalt). Der Progressionsvorbehalt stellt sicher, dass die dem Vertragsstaat für Besteuerungszwecke zugeteilten Einkünfte zwar aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden, die befreiten Einkünfte aber nicht ihre Progressionswirkung betreffend die zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte verlieren (VwGH

26. 7. 2007, [2006/15/0065](#); Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 157).

Daraus lässt sich nun schließen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in Ungarn gelegenen Liegenschaft in Ungarn besteuert werden dürfen, Österreich jedoch bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes neben den im Inland (Österreich) erzielten Einkünften (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkommen aus Vermietung und Verpachtung der in Österreich gelegenen Liegenschaft) auch die in Ungarn versteuerten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung miteinbeziehen darf.

In Streit steht jedoch die Höhe der in die Bemessungsgrundlage des Durchschnittsteuersatzes miteinzubeziehenden ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und zwar hinsichtlich der für die Vermietung und Verpachtung in Ungarn zwingend zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge, denn die in Ungarn abgeführte Grundsteuer erfüllt zweifelsohne den Abgaben-Tatbestand des [§ 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) und wäre somit in Österreich abzugsfähig, was dazu führt, dass diese Grundsteuer bei der Bemessung des Durchschnittsteuersatzes außer Betracht zu bleiben hat, was weder vom Bw. noch vom Finanzamt bestritten wird.

Während der Bw. der Ansicht ist, dass jener geringere Betrag, welcher die in Ungarn vom Mieter geleisteten Sozialversicherungsbeiträge als abzugsfähige Werbungskosten widerspiegelt, für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes angesetzt werden soll, vertritt das Finanzamt die gegenteilige Ansicht, dass sich die Höhe des Durchschnittsteuersatzes aus den ausländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, allerdings ohne Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten, zusammensetzt.

In Österreich ist der Progressionsvorbehalt nicht explizit im Gesetz geregelt, er ergibt sich vielmehr aus den [§§ 1, 2](#) und [33 EStG 1988](#) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 21. 10. 1960, 162/60; VwGH 30. 4. 1964, 880/62; VwGH 21. 5. 1985, [85/14/0001](#)). Die Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen, Ertrag und vom Vermögen können keine unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes darstellen, die darin geregelten Bestimmungen haben vielmehr eine einschränkende oder klarstellende Funktion. Zudem können sich in Österreich nur jene ausländischen Einkünfte progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen beziehungsweise realisiert worden sind. Da die Einkommensermittlungsvorschriften des ausländischen Steuerrechts in der Regel von jenen des österreichischen Rechts abweichen, müssen die Auslandseinkünfte unabhängig von der im Ausland maßgebenden Besteuerungsgrundlage an die österreichischen Vorschriften angepasst

werden (vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 2 Anm. 68). Ausländische Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind daher stets nach österreichischem Recht zu ermitteln (*Doralt*, EStG⁹ (2005); VwGH 6. 3. 1984, [83/14/0107](#); EStR 2000 Rz. 17 und 7591; BMF, SWI 1997, 272 hinsichtlich ausländischer Investitionszuschüssen) der Überschussermittlung bei ausländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist das österreichische Steuerrecht zugrunde zu legen (vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. GL, § 2 Anmerkung 68). Zudem kommt eine Anwendung des Progressionsvorbehaltes nur dann in Betracht, wenn dieser in einem DBA ausdrücklich geregelt ist, was für den gegenständlichen Fall außer Zweifel steht.

Bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes ist, laut Ansicht des VwGH, folgendermaßen vorzugehen: Im ersten Schritt sei das gesamte progressionswirksame Welteinkommen ohne gemäß [§§ 67](#) und [69 EStG 1988](#) mit festen Sätzen versteuerte Bezüge unter Einbeziehung von Einkünften zu ermäßigten Steuersätzen ([§§ 37](#) und [38 EStG 1988](#)) zu ermitteln. Davon seien negative Einkommensbestandteile wie Verluste, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzüge abzuziehen. Im zweiten Schritt werde die auf das Welteinkommen entfallende Einkommensteuer berechnet. Im dritten Schritt werde der Durchschnittssteuersatz nach der Formel "österreichische Einkommensteuer x 100 : veranlagungspflichtiges Welteinkommen" ermittelt. Im vierten Schritt werde "die inländische Steuerschuld" berechnet. Dabei seien die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Der Durchschnittssteuersatz sei nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden (VwGH 24. 5. 2007, [2006/15/0065](#)).

Für den Fall, dass die ausländischen Einkommensermittlungsvorschriften von jenen des inländischen Steuerrechts abweichen, müssen jene Einkünfte, die im Ausland erzielt beziehungsweise dort einem Besteuerungsverfahren unterzogen wurden, bei Ermittlung der österreichischen Besteuerungsgrundlage für die Berechnung/Festsetzung der Höhe des Durchschnittssteuersatzes an die österreichischen Vorschriften angepasst werden, wobei sich beispielsweise Anpassungserfordernisse dieser Art bei im österreichischen Steuerrecht nicht vorgesehenen Steuerbefreiungen, Abschreibungsmöglichkeiten, Rückstellungsbildungen, fiktiven Betriebsausgaben und anderen Steuerbegünstigungen oder bei Anwendungsfällen der [Liebhabereiverordnung](#) und "Wartetastenverlusten" (EStR 2000 Rz. 17) ergeben können.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch „Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung“. Nach dieser Bestimmung sind Beiträge zur Pflichtversicherung abzugsfähig, sofern diese Beiträge vom Steuerpflichtigen aufgrund einer zwingenden Vorschrift, der er sich nicht entziehen kann, zu entrichten sind (VwGH 21. 7. 1998, [98/14/0093](#)).

Die österreichische Sozialversicherung basiert auf dem System der Pflichtversicherung. Dies bedeutet das Entstehen eines Versicherungsverhältnisses kraft Gesetz unabhängig vom Willen des Versicherten und des Versicherungsträgers. Der Gesetzgeber ordnet weiters bestimmte Personengruppen den entsprechenden Sozialversicherungsträgern zu. Man unterscheidet zwischen der Pflichtversicherung nach [ASVG](#), nach [GSVG](#), nach [FSVG](#) und nach [BSVG](#).

Folgende Personengruppen sind nach dem [ASVG](#) grundsätzlich pflichtversichert (voll- oder teilversichert): Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmer, Geringfügig Beschäftigte, freie Dienstnehmerinnen/freie Dienstnehmer, Heimarbeiterinnen/Heimarbeiter, im Betrieb der Eltern (Großeltern, Wahl- oder Stiefeltern) beschäftigte Kinder, die für diese Tätigkeit kein Entgelt bekommen, Vorstandsmitglieder und geschäftsführende Gesellschafterinnen/Gesellschafter einer AG und geschäftsführende Gesellschafterinnen/Gesellschafter einer GesmbH.

Durch das [GSVG](#) wird die Pflichtversicherung von Personen geregelt, die unter dem Terminus "Selbstständige" zusammengefasst werden. Folgende Personengruppen sind somit nach dem [GSVG](#) pflichtversichert: Selbstständig erwerbstätige Personen, Neue Selbstständige, Natürliche Personen, die Mitglieder der Wirtschaftskammer Österreich sind, Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer mit Gewerbeberechtigung, Werkvertragstätigkeit mit Gewerbeberechtigung, Gesellschafterinnen/Gesellschafter einer OG, wenn die Gesellschaft Mitglied der Wirtschaftskammer Österreich ist, Komplementärinnen/Komplementäre einer KG, wenn sie Mitglieder der Wirtschaftskammer Österreich sind und Gesellschafterinnen/Gesellschafter oder Geschäftsführerinnen/Geschäftsführer einer GesmbH, wenn die Gesellschaft Mitglied der Wirtschaftskammer Österreich ist.

Durch das [FSVG](#) wird (seit 1998 nur noch) die Pflichtversicherung von Ärztinnen/Ärzten, Apothekerinnen/Apothekern und Patentanwältinnen/Patentanwälten geregelt. Das erzielte Einkommen aus der selbstständigen Tätigkeit ist für die Pflichtversicherung nach dem [FSVG](#) unerheblich. Das [FSVG](#) und das [GSVG](#) sind eng miteinander verbunden.

Durch das [BSVG](#) wird in erster Linie die Sozialversicherung von Landwirtinnen/Landwirten sowie deren Familienangehörigen geregelt. Die Pflichtversicherung ist von der Höhe des Einheitswertes des Betriebes abhängig. Pflichtversichert nach dem [BSVG](#) sind somit Personen, die selbstständig einen landwirtschaftlichen Betrieb führen, dessen Einheitswert 1.500 Euro übersteigt bzw. der überwiegend zur Deckung des Lebensunterhalts beiträgt. Seit 1. Jänner 1999 wurde die Pflichtversicherung nach dem [BSVG](#) auch auf Betreiberinnen/Betreiber eines landwirtschaftlichen Nebengewerbes und einer Buschenschank ausgeweitet, wenn die oben genannten Voraussetzungen zutreffen.

Die außerhalb betrieblicher Einkünfte erfolgende Vermietung und Verpachtung führt in Österreich grundsätzlich zu keiner Sozialversicherungspflicht.

Daher stellen in Österreich typischerweise Sozialversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, aber nicht, weil der österreichische Gesetzgeber diesbezüglich den Werbungskostenabzug ausschließt, sondern weil derartige Beiträge – von Ausnahmefällen abgesehen – nicht erhoben werden.

Allerdings können in Österreich Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten sein, wenn ausnahmsweise Sozialversicherungspflicht besteht (vgl. VwGH 18. 3. 1991, [90/14/0265](#)).

Anders als nach dem österreichischen Sozialversicherungsrecht ist in Ungarn generell sozialversichert, wer eine Wirtschaftstätigkeit ausübt. Dazu zählt auch die Vermietung einer Wohnung im Privatvermögen.

[§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) bezieht sich jedenfalls auf Beitragsleistungen mit Zwangscharakter in der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 52.*). Für Arbeitnehmer sieht [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#) eine eigene Regelung für Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung vor, wenn diese einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung der in Ungarn gelegenen Wohnung nach österreichischem Steuerrecht sind jedoch die ungarischen Pflichtversicherungsbeiträge als derartige Leistungen gleichzuhalten.

Das Gesetz selbst spricht nur von der „gesetzlichen Sozialversicherung“. Der Gesetzgeber hat den Abzug ausländischer Sozialversicherungsbeiträge in Bezug auf Arbeitnehmer ([§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f, g und h EStG 1988](#)) näher festgelegt, ansonsten jedoch keine näheren Regelungen getroffen. Unter [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) sind – jedenfalls in verfassungs- und unionsrechtskonformer Interpretation – jedoch auch (generell) Beiträge auf Grund einer in- oder ausländischen Versicherungspflicht zu zählen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹³ Tz 82*).

Selbst wenn die Leistungen des Berufungswerbers nicht unter [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) subsumierbar wären, lägen nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) Werbungskosten vor, da Aufwendungen, die den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen, Werbungskosten darstellen, wenn sie durch die Einnahmenerzielung verursacht sind und kein Abzugsverbot besteht (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. GL, § 16 Anmerkung 12*).

Werbungskosten sind im Allgemeinen im Kalenderjahr ihres Abflusses zu berücksichtigen, wobei im Falle des verkürzten Zahlungsweges (hier: der Mieter führt die Beiträge direkt an die Sozialversicherung ab und leistet dem Vermieter nur den gekürzten Mietbetrag) diese dann abfließen, wenn der Dritte die Aufwendungen für den Steuerpflichtigen verausgabt (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 7. GL, § 16 Anmerkung 15).

Auch wenn die ungarischen Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht ermittelt werden, sind die Sozialversicherungsbeiträge gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) abzugsfähig.

Aus den angeführten Gründen war daher der Ansicht des Bw. zu folgen. Die Sozialversicherungsbeiträge sind als Werbungskosten abzugsfähig, was dazu führt, dass der Bescheid des Finanzamtes vom 15. 10. 2010 insoweit abzuändern ist, als die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes € 27.835,73 (Einkommen € 18.253,15 + ausländische Einkünfte € 9.582,58) beträgt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. September 2013