

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., Australien, vertreten durch Mag. Renate Maria Otti, 1080 Wien, Josefsgasse 7, vom 12.08.2016, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 02.08.2016, betreffend Einkommensteuer 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird (im Sinne der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf), ein nigerianischer Staatsbürger, war sieben Jahre lang beim OPEC Fonds in Wien als leitender Beamter beschäftigt und im Besitz der roten Legitimationskarte. Er veräußerte mit Vertrag vom 01.12.2015 seine im Jahr 2008 erworbene Liegenschaft in 1220 Wien um EUR 518.146. Abzüglich von Anschaffungskosten, Herstellungs- sowie Instandsetzungsaufwendungen und der Kosten für die Mitteilung der Selbstberechnung ergab sich eine Immobilienertragsteuer von EUR 15.692, die vom Parteienvertreter selbstberechnet und bezahlt wurde. Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2015 wurde die Hauptwohnsitzbefreiung (fünf aus zehn) geltend gemacht, da von 10.07.2009 bis 01.09.2014 das Haus als Hauptwohnsitz genutzt worden sei. Vor der Veräußerung war das Gebäude von September 2014 bis August 2015 vermietet.

Das Finanzamt (FA) versagte die Hauptwohnsitzbefreiung, da ein Diplomat bzw Angestellter der OPEC als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt werde und demzufolge die Anwendung der ggstdl Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung gelangen könne. Die Einhebung/Abfuhr der Immo-ESt habe Abgeltungswirkung. Da beschränkt steuerpflichtige Personen über keinen Wohnsitz in Österreich verfügten, seien die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung unter Anrechnung der entrichteten Immo-ESt anzusetzen.

Das FA bezweifelte auch, dass die erforderliche fünfjährige Frist zur Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sei, da die Übersiedlung nach Australien bereits im März 2014 erfolgt sei.

Der Bf brachte i.w. vor, er habe seinen Hauptwohnsitz länger als 5 Jahre in dem Gebäude in 1220 Wien gehabt. Diese Unterkunft sei der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen gewesen. Für die Qualifizierung als Hauptwohnsitz sei es irrelevant, dass eine Ausnahme von der Meldepflicht gemäß § 2 Abs 2 Z 3 MeldeG bestehe. Weder in § 98 EStG noch in § 30 EStG sei eine Einschränkung zu finden, dass die Hauptwohnsitzbefreiung auf beschränkt Steuerpflichtige nicht anzuwenden wäre.

Darüber hinaus erfolge die Anwendung der Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht bei Diplomaten nur deswegen, weil mit diversen Internationalen Organisationen (wie mit der OPEC) bilaterale Abkommen geschlossen worden seien, die bestimmten, dass u.a. die Gehälter der Mitarbeiter steuerfrei zu stellen seien. Die Einkommensteuerbefreiung beziehe sich jedoch nicht auf die Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG legten die Parteien ihren Rechtsstandpunkt dar. Die Vertreterin des FA verwies auf § 1 Abs 3 EStG. Es gehe um eine Person mit roter Legitimationskarte, für die das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, insbesondere Artikel 34 und 37, gelte, wonach bei diesen Personen nur private Inlandseinkünfte besteuert würden. Zusätzlich verwies die FaV auf Artikel 4 OECD Musterabkommen, der u.a. besage, dass Personen mit inländischen Quelleneinkünften in diesem Staat nicht als ansässig gelten. Weiters verwies die FaV auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.01.1965, Gz 0202/63, wonach der VwGH den Personenkreis ungeachtet des Vorliegens eines für die Begründung der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht maßgeblichen inländischen Wohnsitzes als beschränkt steuerpflichtig werte.

Die steuerliche Vertreterin des Bf führte zusammenfassend aus, es sei ausschließlich das erwähnte Amtssitzabkommen zwischen der Republik Österreich und dem OPEC Fonds anzuwenden. Demnach gebe es nicht einmal eine Fiktion der beschränkten Steuerpflicht. Der Bf sei unbeschränkt steuerpflichtig gewesen und daher stehe ihm die Hauptwohnsitzbefreiung zu. Auf Grund des Amtssitzabkommens mit dem OPEC Fonds seien nur die Einkünfte gemäß § 98 besteuert worden. Selbst unter der Annahme der beschränkten Steuerpflicht gelte trotzdem die Hauptwohnsitzbefreiung auf Grund der EB zur RV zum 1. StabG 2012.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf, ein nigerianischer Staatsbürger, war sieben Jahre lang als leitender Beamter beim OPEC Fonds für internationale Entwicklung in Wien beschäftigt und im Besitz einer roten Legitimationskarte der Republik Österreich. Er veräußerte mit Vertrag vom Dezember 2015 seine im Jahr 2008 erworbene Liegenschaft in 1220 Wien

(Doppelhaushälfte mit Wohnungseigentumsvertrag und Grundstücksanteil von ca. 280m²) um EUR 518.146,00. Abzüglich von Anschaffungskosten, Herstellungs- sowie Instandsetzungsaufwendungen und der Kosten für die Mitteilung der Selbstberechnung ergab sich eine Immobilienertragsteuer von EUR 15.692,00, die vom Rechtsanwalt selbst berechnet und bezahlt wurde. Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2015 wurde die Hauptwohnsitzbefreiung (fünf aus zehn) geltend gemacht.

Das Gebäude wurde von 13.07.2009 mindestens 5 Jahre lang vom Bf ununterbrochen zu Wohnzwecken genutzt. Vor der Veräußerung war das Gebäude von September 2014 bis August 2015 vermietet.

Beweiswürdigung:

Die Anstellung des Bf beim OPEC-Fonds in Wien ist unstrittig. Der Besitz der roten Legitimationskarte, ausgestellt vom BMEIA ist dokumentiert. Auf der roten Legitimationskarte ist der Rang des Bf mit „Leitender Beamter“ ausgewiesen. Der Erwerb und die Veräußerung ggstdl Liegenschaft sind durch die im Verwaltungsakt befindlichen Verträge erwiesen.

Die Größe des Grundstücksanteils ist unstrittig.

Die Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung und die vorherige Selbstberechnung und Abfuhr der ImmoEST sind aus dem vom FA vorgelegten Abgabenakt ersichtlich.

Die mehr als 5 jährige Nutzung des Gebäudes als Wohnsitz ergibt sich auf Grund folgender Erwägungen:

Der Beginn der regelmäßigen Nutzung am 13.07.2009 ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf, dem vorgelegten Vertrag des Bf mit Wien Energie über die Netznutzung (Strom) vom 13.07.2009 und der im Kaufvertrag vom 26.11.2015 enthaltenen Erklärung des Bf, wonach er den Vertragsgegenstand Anfang Juli 2009 von der Bauträgerin in einem bezugsfertigen Zustand übernommen und dort beginnend am 13.07.2009 den Hauptwohnsitz begründet habe.

Aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen erkennt das BFG in freier Beweiswürdigung, dass die ununterbrochene Nutzung der Liegenschaft zu Wohnzwecken länger als 5 Jahre dauerte:

- Die Vermietung des Gebäudes begann am 01.09.2014, der entsprechende Mietvertrag wurde vorgelegt.
- Der Vertrag des Bf mit Wien Energie (Stromkosten) dauerte bis 02.09.2014. Die Endabrechnung wurde vorgelegt.
- Die Gattin des Bf hatte am 21.05.2014 einen Arzttermin in Villach und beabsichtigte am gleichen Tag wieder nach Wien zurückzukehren. Der entsprechende E-Mail Verkehr wurde vorgelegt.
- Am 25.06.2014 hatte der Bf einen Termin bei einem Notar in Wien bezüglich seines Testaments. Der entsprechende E-Mail Verkehr wurde vorgelegt.

- Am 25.07.2014 flog der Bf mit Familie von Wien nach Australien, wohin er übersiedelte. Die Flutickets über den Betrag von EUR 3.501,16 wurden vorgelegt.

Auf Grund der erwähnten Beweismittel geht das BFG davon aus, dass der Bf sich zumindest bis 25.07.2014 ständig im ggstdl Gebäude in 1220 Wien aufhielt. Er bzw seine Gattin hatten im Mai und Juni Termine in Österreich und flogen am 25.07.2014 nach Australien. Auf Grund der Entfernung und der Höhe des Flugpreises sowie angesichts der Tatsache, dass die Familie des Bf (Ehegattin und ein Kleinkind im Alter von weniger als 1 Jahr) mitreiste, ist davon auszugehen, dass der Bf samt Familie (frühestens) zu diesem Zeitpunkt den Wohnsitz in Wien aufgab. Es ist nicht davon auszugehen, dass eine Familie mit einem Baby mehrfach von Wien nach Australien fliegt, um in Wien Termine wahrzunehmen. Ob der Bf anschließend (allein) nach Wien zurückkehrte und die Nutzung des Hauses zu Wohnzwecken (erst) am 01.09.2014 aufgab, kann dahingestellt bleiben, da die mehr als 5 jährige ständige Nutzung des Gebäudes auch mit Aufgabe derselben am 25.07.2014 gegeben ist.

Das BFG folgt aG der vorgelegten und dargestellten Beweismittel den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin des Bf, wonach im Schreiben vom 25.02.2016 irrtümlich erklärt wurde, dass der Bf im März 2014 nach Australien übersiedelt sei; zu diesem Zeitpunkt wurde vielmehr das Dienstverhältnis des Bf beim OPEC-Fonds in Wien beendet.

Rechtliche Beurteilung:

„§ 1 EStG 1988 lautet:

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) Auf Antrag werden 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 11 000 Euro 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 österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“

Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht ist ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland.

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich das gesamte Welteinkommen. Hat ein Steuerpflichtiger keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so ist er nur mit bestimmten, in § 98 EStG 1988 taxativ aufgezählten inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.

Die Grundregeln des § 1 EStG 1988 (Besteuerung des Welteinkommens) werden zB eingeschränkt durch (vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, 45. Lfg. Oktober 2009, § 1)

- § 48 BAO

- Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Bezüglich DBA ist in diesem Zusammenhang anzuführen, dass dann, wenn Österreich und ein anderer Staat den Stpfl hinsichtlich derselben Einkünfte desselben Besteuerungszeitraumes zu einer gleichartigen Steuer heranziehen, eine Doppelbesteuerung gegeben ist, was durch Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vermieden werden soll.

Werden Teile des Einkommens durch DBA von der Besteuerung ausgenommen, so wird das Merkmal der unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitzstaat dennoch nicht ganz aufgegeben, was durch die Inanspruchnahme des Progressionsvorbehaltes und die Besteuerung von aus anderen Staaten als dem Vertragsstaat zufließenden Einkünften durch den Wohnsitzstaat erkennbar ist. Es wird nur die steuerliche Erfassung bestimmter Einkünfte dem anderen Vertragsstaat zugewiesen (vgl. VwGH 29.01.1965, 0202/63).

- Sonderregelungen für Diplomaten

Das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen gilt für Mitglieder ausländischer diplomatischer Missionen in Österreich sowie für die Familienangehörigen und privaten Hausangestellten von Mitgliedern solcher Missionen und bestimmt, dass Diplomaten und deren haushaltszugehörige Familienmitglieder, die weder österreichische Staatsbürger noch in Österreich ständig ansässig sind, nur mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG (ausgenommen die Dienstbezüge vom Entsendestaat) steuerpflichtig sind. Für Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer ausländischen Mission und deren haushaltszugehörige Familienmitglieder gilt dasselbe. Das (ausländische) dienstliche Hauspersonal und (ausländische) private Hausangestellte sind hinsichtlich ihrer vom Entsendestaat erhaltenen Dienstbezüge von der Einkommensteuer befreit (vgl. Hofstätter/Reichel aaO, Tz 14).

Das Wiener Übereinkommen gilt als Kodifikation des Völkergewohnheitsrechts (Art 9 B-VG, vgl. Hofstätter/Reichel aaO, Tz 14).

Nach VwGH 29.01.1965, 0202/63, verzichtet bei diesen Personen Österreich entgegen der im § 1 EStG enthaltenen Bestimmung grundsätzlich auf sein Recht, deren sämtliche Einkünfte zu besteuern, „und zwar auch dann, wenn diese Personen im Inland einen

Wohnsitz oder zumindest ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der österreichischen Abgabengesetze haben.“ Österreich verbleibt demnach nur die steuerliche Erfassung ganz bestimmter Einkünfte. Dieser im Wege des Wohnheitsrechtes geübte Verzicht auf das unbeschränkte Besteuerungsrecht leitet sich aus der auch auf anderen Rechtsgebieten wirksamen Ausnahmestellung dieser Personen ab (Exterritorialität).

Wegen des in diesen Fällen wirksamen Verzichts des Staates auf unbeschränkte Einkommensbesteuerung ist nach VwGH aaO – im Gegensatz zur Anwendung von DBA – in diesen Fällen das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht auf Seiten des Steuerpflichtigen anzunehmen. Wenn die unbeschränkte Steuerpflicht nicht gegeben ist, *„so ist auch die Anwendung von Vorschriften, die die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen, ... ausgeschlossen.“*

- Sonderregelungen für internationale Organisationen

Das Bundesgesetz vom 14.12.1977 über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationalen Organisationen, BGBl Nr 677/1977 idgF, ermächtigt die Bundesregierung, den in diesem Gesetz genannten internationalen Organisationen, den Vertretern der Mitgliedstaaten bei diesen Organisationen und deren Beamten Privilegien und Immunitäten u.a. bei der Erhebung der Einkommensteuer, der Eingangsabgaben etc einzuräumen. Das Bundesgesetz enthält einen Rahmen, innerhalb dessen die Bundesregierung ermächtigt ist, durch Verordnung oder Abschluss eines innerstaatlich auf Verordnungsstufe stehenden völkerrechtlichen Vertrages Privilegien und Immunitäten einzuräumen. Soweit physische Personen betroffen sind, ist der begünstigte Personenkreis im § 1 Abs 10 und § 7 leg cit erschöpfend angeführt. Die von der inländischen Einkommensbesteuerung befreiten Einkünfte sind im § 8 Abs 1 Z 4 und 5 leg cit umschrieben, können jedoch nach Maßgabe des § 8 Abs 2 leg cit eingeschränkt werden (vgl Hofstätter/Reichel aaO, Tz 15).

Gemäß § 1 Abs 7 leg cit ist der OPEC-Fonds für Internationale Entwicklung eine internationale Organisation im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Gemäß § 1 Abs 10 Z 3 leg cit sind Personen iS dieses Bundesgesetzes *„Bedienstete der internationalen Organisationen.“*

Nach § 8 Abs 1 Z 5 leg cit können Bediensteten der internationalen Organisationen iZm der Einkommensbesteuerung folgende Privilegien und Immunitäten eingeräumt werden:

„Befreiung von der Besteuerung aller Einkünfte und Vermögenswerte der Bediensteten und ihrer im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienangehörigen, sofern diese Einkünfte und Vermögenswerte nicht unter die beschränkte Steuerpflicht des österreichischen Einkommensteuerrechts oder Vermögenssteuerrechts fallen.“

Nach § 9 leg cit können neben den im § 8 leg cit angeführten Privilegien und Immunitäten den in leitender Funktion tätigen Bediensteten der genannten internationalen Organisationen die gleichen Privilegien und Immunitäten gewährt werden, wie sie den Mitgliedern des diplomatischen Personals der diplomatischen Missionen in der Republik

Österreich auf Grund des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen eingeräumt werden.

Dem Bf als Bediensteter des OPEC-Fonds für internationale Entwicklung können daher die genannten Privilegien eingeräumt werden.

Diese Privilegien sind im Amtssitzabkommen mit dem OPEC-Fonds, BGBl Nr 248/1982, konkretisiert.

Demnach sind Angestellte des Fonds gemäß Art 22 lit d und e Amtssitzabkommen von der Besteuerung der Gehälter, Bezüge, Vergütungen und Ruhegelder, die sie vom Fonds erhalten, befreit; darüber hinaus erstreckt sich die Befreiung auch auf jede Art von Einkommen, die aus Quellen außerhalb der Republik Österreich stammen.

Neben den in Artikel 22 Amtssitzabkommen angeführten Privilegien stehen stellvertretenden Generaldirektoren, Abteilungsleitern, Höheren Angestellten gemäß Art 23b Amtssitzabkommen (auch auf abgabenrechtlichem Gebiet) dieselben Privilegien und Immunitäten zu wie den rangmäßig vergleichbaren Angehörigen der ausländischen diplomatischen Vertretungsbehörden in Österreich.

Dem Bf als leitendem Beamten stehen daher die in Artikel 22 und 23b angeführten Privilegien und Immunitäten zu. Er gehört zum Kreis der völkerrechtlich privilegierten Personen.

Dies ist auch durch die Ausstellung der roten Legitimationskarte dokumentiert. Gemäß Verordnung des BMEIA über die Ausstellung von Lichtbildausweisen an Angehörige jener Personengruppen, die in Österreich Privilegien und Immunitäten genießen, BGBl II Nr 137/2010, vom 17.05.2010, werden Lichtbildausweise in roter Farbe für Personen, die in Österreich Träger diplomatischer Privilegien und Immunitäten sind, ausgestellt.

Gemäß des somit anwendbaren Art 34 des Wiener Übereinkommens vom 18.04.1961, BGBl Nr 66/1966, über diplomatische Beziehungen (Wiener Diplomatenkonvention) ist der Diplomat (bzw der wie ein Diplomat zu behandelnde Bedienstete der internationalen Organisation) von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder –abgaben mit Ausnahme der in den lit a bis f genannten ortsbezogenen oder dienstleistungsbedingten Steuern und Abgaben befreit. Dies hat zur Folge, dass bei diesem Personenkreis sowohl die vom ausländischen Staat (der ausländischen Organisation) bezogenen Gehälter als auch alle übrigen, aus Drittstaaten stammenden Einkünfte dem österreichischen Besteuerungsanspruch entzogen sind.

Diese Einschränkung des österreichischen Besteuerungsanspruchs auf bestimmte, aus inländischen Quellen stammende Einkünfte bewirkt den Verlust des Status der „Ansässigkeit“ gemäß den dem Art 4 Abs 1 OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nachgebildeten DBA, da dieser Ausdruck nicht eine Person umfasst, „die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.“ Diese Situation trifft zweifellos auch für Österreich zu, zumal der VfGH diesen Personenkreis ungeachtet des Vorliegens eines für die Begründung der inländischen „unbeschränkten“

Steuerpflicht maßgeblichen inländischen Wohnsitzes als „beschränkt“ steuerpflichtig wertet (vgl. EAS-Auskunft des BMF vom 07.08.2015, BMF-010221/0220-VI/8/2015 betreffend Bedienstete der OSZE).

Der Bf ist daher mit seinen Dienstbezügen von der Einkommensteuer befreit; die Einkommensteuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf die privaten Einkünfte aus Quellen in Österreich (steuerpflichtig sind demnach die inländischen Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 mit Ausnahme der Dienstbezüge vgl. Rz. 315 EStR des BMF).

Der Bf ist daher wie ein beschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln (vgl. VwGH 29.01.1965, 0202/63, Rz. 326 EStR des BMF). Ein Progressionsvorbehalt ist nicht zulässig (vgl. Rz 326 EStR des BMF).

Hinsichtlich des Bf als diplomatisch privilegierter Person, die kraft Völkerrechts mit Auslandseinkünften nicht besteuert werden darf, liegt ein Verzicht Österreichs auf unbeschränkte Einkommensbesteuerung vor; folglich ist ein Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht aufseiten des Bf anzunehmen.

Dieses Regime gilt nicht nur für Diplomaten im engeren Sinn, sondern für alle Personengruppen, bei denen in gleicher Weise Österreich durch das Völkerrecht ein steuerlicher Zugriff auf Auslandseinkünfte verwehrt ist; es gilt daher auch für die solcherart begünstigten Bediensteten der internationalen Organisationen (vgl. BMF in SWI Heft-Nr 7/2003, 308, für das Amtssitzabkommen für die am Wiener Amtssitz tätigen UNO-Bediensteten).

Insoweit kann dem Bf nicht gefolgt werden, wenn in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ausgeführt wird, der Bf sei eben kein Diplomat und das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen sei nicht anwendbar.

Auch die EStR des BMF machen (im Gegensatz zur Auffassung des Bf) zB unter „29.6. *Völkerrechtlich privilegierte Anleger*“ keinen qualitativen Unterscheid zwischen Diplomaten und den „*Beamten ... der in Österreich errichteten internationalen Organisationen, die auf Grund der bestehenden Amtssitzabkommen und im Hinblick auf das vorzitierte VwGH-Erkenntnis nur wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln sind...*“

Den Ausführungen des Bf, er sei aG seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, kann daher nicht gefolgt werden.

Der Bf ist vielmehr nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist wie ein beschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln und sind die inländischen Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 steuerpflichtig.

Gemäß § 98 Abs 1 Z 7 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt, der Steuerpflicht.

Nach § 98 Abs 4 EStG 1988 sind für Einkünfte iSd Abs 1 Z 1 bis 3 und 7 die §§ 30a bis 30c EStG 1988 entsprechend anzuwenden.

Dem Bf ist insoweit Recht zu geben, als durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 normiert wird, dass die §§ 30ff. EStG 1988 in vollem Umfang hinsichtlich inländischer Grundstücke im Sinne des § 30 Abs 1 EStG 1988 auch für beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden sind. In dem neu angefügten Abs 4 wird klargestellt, dass auch die Regelung hinsichtlich der Mitteilung und Selbstberechnung durch den Parteienvertreter und die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b EStG 1988 bei beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden ist.

Die Veräußerung von inländischen Grundstücken ist bei beschränkt StPfl wie bei unbeschränkt StPfl zu besteuern (vgl Marschner in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 98). Nach den ErlB zur RV ist es durch die Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen auch erforderlich, die Anknüpfung hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht entsprechend anzupassen.

Gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 sind Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Der Hauptwohnsitz knüpft an den Wohnsitzbegriff des § 26 Abs 1 BAO an. Bei mehreren Wohnsitzen iSd § 26 Abs 1 BAO gilt als Hauptwohnsitz derjenige, an dem der Stpfl seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

Der Bf vertritt die Auffassung, die Hauptwohnsitzbefreiung gelte auch dann, wenn der Bf als beschränkt steuerpflichtig angesehen wird. Es handle sich um eine reine Fiktion.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Dem Bf ist nur insofern zu folgen, als die bei ihm nach § 2 Abs 2 Z 3 Meldegesetz bestehende Ausnahme von der Meldepflicht nicht ausschlaggebend ist.

Der Bf ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig, da der Staat auf die unbeschränkte Einkommensbesteuerung wirksam verzichtet hat. Da die unbeschränkte Steuerpflicht betreffend die Einkommensteuer nicht gegeben ist, ist die Anwendung von Vorschriften, die die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen, ausgeschlossen (vgl VwGH 29.01.1965, 0202/63).

Die Hauptwohnsitzbefreiung setzt die unbeschränkte Steuerpflicht voraus, da nur unbeschränkt Stpfl über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügen. Der Bf hingegen kann, da er wie ein beschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln ist, schon kraft Gesetzes weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

Die Anwendung von Vorschriften, die einen Hauptwohnsitz und somit die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen, ist ausgeschlossen.

Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt daher für den Bf nicht zur Anwendung.

Auch in dem vom VwGH entschiedenen Fall vom 29.01.1965, 0202/63, wurde die Anwendung von Vorschriften, die die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen, wie zB die Haushaltsbesteuerung nach § 26 Abs 1 EStG in der damals gF, ausgeschlossen. Nach dieser Bestimmung wurden Ehegatten zusammen veranlagt, solange beide unbeschränkt

steuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt lebten. Der VwGH stellte ganz klar fest, dass Österreich auf die unbeschränkte Steuerpflicht bei bestimmten privilegierten Personen grundsätzlich verzichtet, und zwar auch dann, wenn diese Personen im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt iSd österreichischen Abgabengesetze haben, dh die betreffenden Personen werden wie beschränkt Steuerpflichtige behandelt und es sind die für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Bestimmungen anzuwenden.

Dass beschränkt Steuerpflichtige, die per definitionem weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen können, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Auch wenn man die Annahme der beschränkten Steuerpflicht des Bf als Fiktion betrachtet, ist für den Bf nichts gewonnen, wird doch als Fiktion die Anordnung, tatsächliche oder rechtliche Umstände als gegeben zu behandeln, obwohl sie in Wirklichkeit nicht vorliegen, betrachtet. Die beschränkte Steuerpflicht ist daher trotz Wohnsitz im Inland gegeben und die entsprechenden Bestimmungen sind anzuwenden.

Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind unstrittig. Da die Veranlagung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung beantragt wurde, ist die entrichtete Immobilienertragsteuer, deren Höhe ebenfalls unstrittig ist, auf die Einkommensteuer anzurechnen und der Bescheid insoweit abzuändern.

Auf die Ausführungen in der BVE des FA wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Ggstdl Rechtsfrage wurde vom VwGH in einem vergleichbaren Fall bereits entschieden. (VwGH 29.01.1965, 0202/63). Es liegt daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 wird iSd BVE abgeändert wie folgt (Beträge in Euro):

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit	0,00
Das Einkommen im Jahr 2015 beträgt	– 109,77
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	– 49,77
Gesamtbetrag der Einkünfte	– 49,77
Sonderausgaben	

Pauschbetrag	– 60,00
Einkommen	–109,77
Hinzurechnung gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988	9.000,00
Einkommensteuerbemessungsgrundlage	8.890,23
Die Einkommensteuer beträgt	0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00
Pendlereuro	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)	15.692,00
Einkommensteuer	15.692,00
Immobilienwertsteuer	- 15.692,00
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00

Wien, am 16. Mai 2018