

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 13. Juni 2014 (St.Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

In der **Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012** übermittelte der Beschwerdeführer folgende Daten aus der Vermietung einer Immobilie in Deutschland:

- Verlust lt. Bescheid BRD: -897,00 €

+ AfA 2,5% BRD: 2.732,31 €

- AfA 1,5% BRD: -1.639,39 €

Gewinn: 195,92 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 13. Juni 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit einem Betrag von 50.694,25 € festgesetzt.

Darin wurde ein Betrag von 195,92 € unter dem Titel „*Nachversteuerung ausländischer Verluste*“ berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 15. Juli 2014 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt die steuerfreie

Fahrgeldentschädigung lt. L17 um 317,79 € erhöht hätte. Daher würden in selber Höhe zusätzliche Reisekosten beantragt (nunmehr in Summe 574,00 €), um die gesetzeskonforme Steuerfreiheit dieser Fahrgeldentschädigung zu gewährleisten.

Des weiteren sei der Freibetrag gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 nicht berücksichtigt worden, dessen Anerkennung werde begehrt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 10. Juli 2014 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Da es sich bei der beantragten Fahrgeldentschädigung lt. L17 um Zuwendungen für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte handelt, seien diese nicht steuerfrei und am Lohnzettel bereits richtig berücksichtigt worden.

Der Freibetrag gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 würde nur gelten, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten seien.

Mit Eingabe vom 13. November 2014 wurde ein **Vorlageantrag** hinsichtlich Einkommensteuer 2012 eingereicht.

In der nachträglich übermittelten Beschwerdebegründung wurde ausgeführt, dass die Geltendmachung der zusätzlichen Reisekosten zurückgezogen werde.

Der Ansatz des Freibetrages nach § 41 Abs. 1 werde nach wie vor begehrt. Im Einkommen seien sehr wohl dem Grunde nach lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten. Grundsätzlich würden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit einem Abzug von „Lohnsteuer“ unterliegen (*Anmerkung Richter: gemeint wohl „Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit“*).

Ob die Lohnsteuer von den Arbeitgebern einbehalten werden müsse oder nicht, würde weiterführenden Bestimmungen unterliegen. Nur weil die Behörden von den deutschen Arbeitgebern keinen Einbehalt der Steuer verlangen, könne im Sinne einer Gleichbehandlung und Verfassungskonformität den Dienstnehmern mit ausländischen Dienstgebern nicht der Freibetrag verwehrt werden. Bei solch einer Interpretation würde die Behörde auch mit dem EU-Recht in Konflikt kommen, das solch eine Diskriminierung verbiete. Es seien alle Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Dienstnehmer gleich zu behandeln, egal welche Pflichten dem Arbeitgeber auferlegt würden.

Mit **Beschwerdevorlage vom 10. Februar 2015** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Darin wurde angeführt, dass der Beschwerdeführer als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt werde. Daneben würde er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem deutschen Mietobjekt erzielen. Die aus dieser Einkunftsquelle resultierenden Verluste seien bis 2011 mit den in Österreich zu besteuern den Grenzgängereinkünften ausgeglichen worden. 2012 hätte sich erstmals ein Überschuss der Einnahmen von 195,92 € ergeben und dieser sei im Jahr 2012 nachversteuert worden.

Da es sich jedoch um keine „lohnsteuerpflichtigen“ Einkünfte handle, könne der § 41 Abs. 1 Z 1 EStG keine Anwendung finden.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im mitübermittelten **Lohnausweis/Lohnsteuerbescheinigung** für den Zeitraum von 0101 bis 3112 2012 (L17-2012) betreffend den deutschen Arbeitgeber sind folgende Daten enthalten:

- Bruttobezüge: 67.538,52 €
- Bezüge neben dem Arbeitslohn – nicht monatlich: 3.782,93 €

- einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge: 7.161,37 € und 222,19 €
- Fahrgeld: 317,79 €

Weitere Daten hinsichtlich allenfalls einbehaltener Lohnsteuer sind nicht enthalten.

## ENTSCHEIDUNG

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Durch die Einschränkung der Beschwerde im Vorlageantrag ist gegenständlich nur mehr über den Beschwerdepunkt hinsichtlich Freibetrag gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erkennen.

Der Beschwerdeführer war im Beschwerdezeitraum in Österreich ansässig und in Deutschland berufstätig – er wurde als sogenannter „Grenzgänger“ qualifiziert. Der Beschwerdeführer hat unzweifelhaft seinen Wohnsitz in Österreich. Er ist somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig – also mit seinem „Welteinkommen“. Diese Steuerpflicht wird gegenständlich auch nicht in Zweifel gezogen.

Strittig ist, ob gegenständlich die Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt (Veranlagungsfreibetrag).

Aus dem Lohnausweis/Lohnsteuerbescheinigung ist zweifelsfrei ersichtlich, dass der Arbeitgeber für die in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine Lohnsteuer einbehalten hat.

Der Beschwerdeführer erzielt seit dem Jahr 2006 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Wohnung in Deutschland. Die in den Jahren 2006 bis 2011 und 2013 dabei erzielten negativen Einkünfte wurden bei der Festsetzung der Einkommensteuer in Österreich vorläufig berücksichtigt (noch nicht absehbar, ob die Vermietung in Deutschland tatsächlich als Einkunftsquelle einzustufen ist).

Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in Deutschland nicht berücksichtigt.

### **B) Rechtliche Würdigung**

*Gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag „730 Euro“ übersteigt.*

*Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 gilt hinsichtlich der Berücksichtigung ausländischer Einkünfte Folgendes:*

*Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des*

*betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen.*

*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.*

*Z 4 leg.cit.: Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen, erhöhen die nach Z 3 angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden können.*

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht.

Hier also unzweifelhaft auf die österreichischen Verhältnisse abgesprochen und nicht auf allenfalls im Ausland erzielte Einkünfte und wie diese zu behandeln gewesen wären, wären sie im Inland erzielt worden.

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte sind also jedenfalls nur dann gegeben, wenn der Arbeitgeber im Inland eine Betriebsstätte hat, denn nur dann ist Lohnsteuer (in Österreich) einzubahalten.

Fehlt eine Betriebsstätte im Sinne des § 81, dann ist der Arbeitnehmer mit seinen Diensteinkünften **zur Einkommensteuer** zu veranlagern. Wie dies zum Beispiel gegenständlich bei sogenannten Grenzgängern der Fall ist.

Demnach kann die gesetzliche Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wie das Finanzamt richtig bemerkte, nicht zur Anwendung kommen, denn zu den „anderen“ Einkünften zählen auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Darunter fallen auch Einkünfte von ausländischen Arbeitgebern (Betriebsstätte im Ausland; vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 41 Tz 5).

In den Vorjahren wurden im Ausland erzielte Verluste (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) der inländischen Steuerberechnung zugrunde gelegt.

Da mangels Einkünften diese (neg.) Einkünfte im Ausland nicht berücksichtigt werden konnten, wurden sie rechtsrichtig in Österreich berücksichtigt.

Die in Österreich bereits berücksichtigten negativen Einkünfte aus den Jahren 2006 bis 2011 betrugen in Summe 12.974,32 €. Diese Verluste sind, zumindest bei Vorliegen einer Einkunftsquelle, gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 auch tatsächlich zu berücksichtigen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle hat das zuständige Finanzamt im Zuge einer allfälligen *endgültigen* Steuerfestsetzung zu beurteilen.

Nachdem im streitgegenständlichen Jahr 2012 nunmehr Überschüsse erzielt wurden, sind diese ebenso wie die in den Vorjahren berücksichtigten Verluste der Besteuerung zugrunde zu legen.

Wie bereits oben ausgeführt, findet allerdings die Bestimmung des § 41 Abs.1 Z 1 EStG 1988 keine Anwendung, da gegenständlich in Österreich keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen, sondern im Veranlagungsweg zu besteuernde Einkünfte.

Weiters ist hierzu anzuführen, dass als „andere Einkünfte“ alle Einkünfte gelten, die dem Grund nach nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Andere Einkünfte sind daher Einkünfte aus anderen Einkünften, **aber auch** Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen (wie im streitgegenständlichen Fall, wenn der Arbeitgeber keine inländische Betriebsstätte hat).

Der Beschwerdeführer hat in seinem Vorlageantrag vom 13. November 2014 weiters angemerkt, dass man bei der Interpretation des Finanzamtes auch mit dem EU-Recht in Konflikt kommen würde. Meines Erachtens zielt er hierbei auf den Artikel 39 des EG-Vertrages ab (Freizügigkeit der Arbeitnehmer).

Wie bereits oben angeführt, hängt nach innerstaatlichem Recht die Besteuerung der „anderen Einkünfte“ klar am Begriff des Vorliegens von lohnsteuerpflichtigen Einkünften.

Verstößt diese Bestimmung gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union? Das Europarecht gilt als eigenständige Rechtsordnung („autonome Geltung des Gemeinschaftsrechtes“). Wesentlich ist, dass es im Stufenbau der Rechtsordnung über dem nationalen Recht steht – Anwendungsvorrang des Europarechtes. Dem Europarecht widersprechende Regelungen treten zwar nicht außer Kraft, sie dürfen allerdings im Konfliktfall nicht zur Anwendung kommen.

Es stellt sich also die Frage, ob gegenständlich die Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung kommen darf oder nicht.

Die hier angesprochene Freizügigkeit der Arbeitnehmer zielt darauf ab, dass Arbeitnehmer aufgrund ihrer Nationalität nicht unterschiedlich besteuert werden dürfen. Auf unterschiedliche Nationalitäten zielt die österreichische Regelung keinesfalls ab; allerdings darauf, ob der Arbeitgeber in Österreich eine Betriebsstätte hat (somit zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist) oder nicht.

Eine Diskriminierung würde allenfalls dann vorliegen, wenn zum Beispiel der ausländische Arbeitgeber bestimmte Arbeitnehmer nicht „bekommen“ würde, weil diese im Gegensatz zu inländischen Arbeitnehmern steuerlich schlechter gestellt würden. Im gegenständlichen Fall also, wenn die Besteuerung der Bezüge des Beschwerdeführers gegenüber Inländern (aus der Sicht des deutschen Arbeitgebers) wesentlich dazu beitragen würden, dass der Beschwerdeführer nicht für den deutschen Arbeitgeber tätig werden würde.

Im streitgegenständlichen Fall geht es allerdings nicht darum, wie allenfalls die Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit besteuert werden, sondern darum, wie die „anderen Einkünfte“ besteuert werden.

Schon allein aufgrund der Höhe des hier geltenden Freibetrages von 730,00 € (eingeschliffen bis 1.460,00 €) kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass ein deutscher Arbeitgeber keine Arbeitnehmer aus Österreich bekommen würde und weiters, dass ein österreichischer Arbeitnehmer nicht den Schritt über die Grenze wagen würde.

Gerade diese Punkte sind die wesentlichen Unterschiede zu Entscheidungen und Erkenntnissen, in welchen entschieden wurden, dass die österreichische bzw. eine andere nationale Rechtslage nicht zur Anwendung kommen darf:

< RV/0347-L/06, 28.2.2007:

Hier ging es um die begünstigte Besteuerung von Verbesserungsvorschlägen, welche nach österreichischem Recht davon abhängen, ob lohnsteuergestaltende Vorschriften (Arbeitgeber mit incl. Betriebsstätte) vorliegen oder nicht.

Der Senat erkannte hierzu, dass eine mittelbare Diskriminierung vorliegt und somit die nationale Rechtslage nicht anzuwenden ist. Es ging hier also um die Besteuerung der bei einem deutschen Arbeitgeber unmittelbar erzielten Einkünfte. In Streit standen die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und nicht „andere Einkünfte“.

< RV/0132-S/09, 18.5.2009:

Steuerfreiheit von Montageleistungen auch wenn Arbeitgeber kein inländischer Arbeitgeber ist.

Auch hier ging es um die unmittelbare Besteuerung von Bezügen durch ausländischen Arbeitgeber.

< EuGH C-544/11, 28.2.2013 (Petersen):

Auch hier ging es darum, ob eine Begünstigung davon abhängen darf, ob der Arbeitgeber seinen Sitz im Inland oder in einem anderen Mitgliedsstaat hat.

Die Frage richtete sich hier aber ausschließlich auf die Steuerfreiheit einer entsprechenden Tätigkeit (Tätigkeit für Entwicklungsarbeit).

Bei all diesen Fällen ging es um die Tatsache der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Zusammenhang mit einer konkreten Tätigkeit (nicht selbständige Tätigkeit) und wie **diese Tätigkeit** zu besteuern ist.

Im streitgegenständlichen Fall steht die grundsätzliche Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit des Beschwerdeführers aufgrund der Grenzgänger Regelung jedenfalls außer Zweifel.

Abschließend ist weiters darauf zu verweisen, dass der sogenannte „Veranlagungsfreibetrag“ als Bagatellregelung zu betrachten ist.

Bei Vorliegen bereits besteuelter Einkünfte (Lohnsteuer) sollte nicht im Fall geringfügiger anderer Einkünfte ein Veranlagungsverfahren in Gang gesetzt werden. Welches doch auch einen erheblichen Verwaltungsaufwand nach sich zieht. Diesen Verwaltungsaufwand kann man also nur vermeiden, wenn die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bereits einer Besteuerung unterzogen wurden (Lohnsteuer). Im gegenständlichen Fall ist die Sachlage wesentlich anders, denn auch ohne „andere Einkünfte“ wäre ein Veranlagungsverfahren durchzuführen gewesen.

Die Besteuerung der „anderen Einkünfte“ von lediglich 730,00 € (oder wie in diesem Fall 195,92 €) wird wohl niemanden dazu veranlassen, eine Arbeit bei einem ausländischen Arbeitgeber nicht anzunehmen. Auch für den Arbeitgeber wird dieser Umstand nicht dazu

führen, erschwert qualifizierte Arbeitnehmer aus einem anderen Mitgliedsstaat rekrutieren zu können (vgl. EuGH C-544/11, 28.2.2013).

Unter diesen Umständen kann die Einschränkung Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht erkannt werden und somit sind die nationalen Bestimmungen jedenfalls anzuwenden.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 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.*

Feststellungen zur Subsumtion von in- und ausländischen Einkünften unter die jeweils zutreffenden Normen sind auf den Einzelfall bezogene Fragen der Beweiswürdigung und keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung und damit einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 4. Februar 2016