

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Merget & Partner GbR, Landgrafenstraße 66, D-50931 Köln-Lindenthal, über die Beschwerde vom 03.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 16.11.2017 in der Fassung des B erichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO vom 17.11.2015 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Zu versteuerndes Einkommen	0,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.731,34 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.731,34 Euro
Abgabengutschrift	-1.731,34 Euro

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 2014 wies der Beschwerdeführer (Bf.) darauf hin, dass er als deutscher Staatsbürger, der über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt, in Österreich nicht steuerpflichtig sei, und ihm daher die von der Universität [X/Österreich] einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten sei.

In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung wurden die laut Lohnzettel der Universität [X/Österreich] für die Monate Jänner und Februar 2014 ausbezahlten Gehälter als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz gebracht und unter Hinzurechnung

des Betrages von 9.000,00 Euro gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 die vom Bf. zu entrichtende Einkommensteuer in Höhe von 1.155,23 Euro ermittelt, was nach Abzug der anrechenbaren einbehaltenen Lohnsteuer von 1.731,34 Euro eine Abgabengutschrift in Höhe von 576,00 Euro ergab.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte sich der Bf. gegen eine Doppelbesteuerung seiner nichtselbständigen Einkünfte, da diese ohnehin in Deutschland besteuert würden und eine Anrechnung der in Österreich zu entrichtenden Einkommensteuer nicht vorgesehen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.02.2016 als unbegründet ab, und begründet dies damit, dass gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensteuer unterlägen.

Laut dem DBA-Deutschland seien nichtselbständige Einkünfte im Tätigkeitsstaat zu versteuern, weshalb Österreich das Besteuerungsrecht zustehe.

Dass der Bf. in Deutschland offenbar eine unrichtige Steuererklärung eingebracht habe, könne nicht dazu führen, dass Österreich auf sein Besteuerungsrecht verzichte. Gegebenenfalls sei die deutsche Steuererklärung zu berichtigen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verwarf die steuerliche Vertretung des Bf. die in der Begründung des Bescheides vertretene Rechtsauffassung als unzutreffend und verwies auf Artikel 19 Abs. 2, zweiter Satz, DBA-Deutschland, dem zufolge die Vergütungen im anderen Vertragsstaat (Deutschland) zu besteuern seien, wenn die Dienste in diesem Staat (Deutschland) geleistet worden seien und die natürliche Person in diesem Staat (Deutschland) ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates (Deutschland) sei.

Da der Bf. ausschließlich von zu Hause aus für die Universität [X/Österreich] gearbeitet habe, sei die Tätigkeit von einem deutschen Staatsbürger an seinem Wohnsitz in Deutschland ausgeübt worden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und ging in seiner Stellungnahme weiterhin davon aus, dass den von der Universität [X/Österreich] ausbezahlten Gehältern eine in Österreich ausgeübte und verwertete Tätigkeit zugrunde liege, weshalb die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich zu versteuern seien.

Mit Beschluss vom 29.08.2018 forderte das Bundesfinanzgerichtes den Bf. auf, eine Bestätigung der Universität [X/Österreich] über die näheren Umstände seiner in den Monaten Jänner und Februar 2014 ausgeübten Tätigkeit vorzulegen und gleichzeitig bekannt zu geben, ob die in seinem Auftrag einschreitende steuerliche Vertretung auch zur Empfangnahme von Dokumenten gemäß § 9 Zustellgesetz bevollmächtigt sei.

In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht an, der Bf. habe in seiner Beschwerde eingewandt, seine von der Universität [X/Österreich] erhaltenen Bezüge seien nach

Artikel 19 DBA-Deutschland nicht in Österreich zu versteuern, weil er seine Tätigkeit in Deutschland ausgeübt habe. Um dies beurteilen zu können, sei es erforderlich, dass die Universität [X/Österreich] die näheren Umstände der Tätigkeit des Beschwerdeführers bestätige.

Da dem von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers eingebrachten Vorlageantrag nicht entnommen werden könne, ob dieser auch eine Zustellbevollmächtigung im Sinne des § 9 Zustellgesetz eingeräumt worden sei, sei der Bf. auch dazu zu befragen gewesen.

Der Bf. übermittelte in der Folge eine Stellungnahme der Universität [X/Österreich], die von dieser auch selbst dem Bundesfinanzgericht zugesandt wurde. Darin bestätigte sie, dass der Bf. zwischen 01.03.2013 und 28.02.2014 als wissenschaftlicher Mitarbeiter im Forschungsprojekt [Projekt] für die Universität [X/Österreich] tätig gewesen war. Zuvor sei er in diesem Bereich schon an der Universität [Y/Deutschland] beschäftigt gewesen. Professor [Universitätsprofessor] habe einen Ruf nach [X/Österreich] angenommen und das angeführte Projekt an die Universität [X/Österreich] transferiert. Dieses Forschungsprojekt sei von der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) finanziert worden.

In Absprache mit dem Projektleiter Professor [Universitätsprofessor] sei der Bf. für die restliche Vertragslaufzeit (12 Monate) des Projekts nicht mit nach [X/Österreich] gegangen, sondern habe für das Projekt von seinem Wohnort [Y/Deutschland] aus weitergearbeitet. Diese Regelung sei unter anderem auch deshalb gewählt worden, weil das Archivmaterial in Deutschland gelegen sei.

Über die gesamte Vertragslaufzeit (März 2013 bis Februar 2014) sei der Bf. nur einmal zu einem Forschungskolloquium am 6./7.2.2014 an der Universität [X/Österreich] anwesend gewesen.

Reisekosten für Archivreisen in Deutschland seien dem Bf. aus den Projektmitteln erstattet worden (vor allem von [Y/Deutschland] nach Berlin und Frankfurt).

Darüber hinaus teilte der Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass er die steuerliche Vertretung zur Empfangnahme von Dokumenten gemäß § 9 Zustellgesetz bevollmächtigt habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten und unter Berücksichtigung der Stellungnahme der Universität [X/Österreich] wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf., ein deutscher Staatsbürger, der über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt, arbeitete ursprünglich unter der Leitung von Professor [Universitätsprofessor] an der Universität [Y/Deutschland] an dem Forschungsprojekt [Projekt]. Nachdem dieser einen

Ruf an die Universität [X/Österreich] angenommen und das Forschungsprojekt an die Universität [X/Österreich] transferiert hatte, arbeitete der Bf. weiterhin von seinem Wohnsitz in Deutschland aus an diesem Projekt. Nach Österreich kam er lediglich einmal für zwei Tage zu einem Forschungskolloquium. Das gesamte Forschungsprojekt wurde von der DFG getragen, aus deren Projektmitteln auch die dem Bf. für Reisen in Deutschland entstandenen Reisekosten erstattet wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Unterlagen und ist folgendermaßen rechtlich zu beurteilen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4, zweiter Teilstrich, EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988), die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Gemäß Artikel 19 Abs. 1 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (DBA-Deutschland), dürfen Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

Gemäß Artikel 20 Abs. 1 DBA-Deutschland ist eine natürliche Person, die sich auf Einladung eines Vertragsstaats oder einer Universität, Hochschule, Schule, eines Museums oder einer anderen kulturellen Einrichtung dieses Vertragsstaats oder im Rahmen eines amtlichen Kulturaustausches in diesem Vertragsstaat höchstens zwei Jahre lang lediglich zur Ausübung einer Lehrtätigkeit, zum Halten von Vorlesungen oder zur Ausübung einer Forschungstätigkeit bei dieser Einrichtung aufhält und die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar vor der Einreise in den erstgenannten Staat ansässig war, in dem erstgenannten Staat mit ihren für diese Tätigkeit bezogenen Vergütungen von der Steuer befreit, vorausgesetzt, dass diese Vergütungen von außerhalb dieses Staates bezogen werden.

Schließt ein in Deutschland ansässiger deutscher Staatsbürger, der in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, einen auf ein Jahr befristeten Dienstvertrag mit einer österreichischen Universität ab, auf Grund dessen

er seine Forschungstätigkeit weiterhin in Deutschland betreibt, so unterliegen die von seinem österreichischen Arbeitgeber aus inländischen öffentlichen Kassen gezahlten Einkünfte für die in Deutschland ausgeübte nichtselbständige Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, da er seine Einkünfte aus "öffentlichen Kassen" bezieht (§ 98 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988); nach Auffassung des Bundesministers für Finanzen hat das Universitätsgesetz 2002 (BGBl. I Nr. 120/2002), mit dem den Universitäten die Vollrechtsfähigkeit als Körperschaften öffentlichen Rechts zugesprochen worden ist, nicht bewirkt, dass damit die von ihnen ausgezahlten Bezüge nicht mehr als aus "öffentlichen Kassen" stammend anzusehen sind (vgl. BMF-010221/2985-IV/4/2008, EAS 3015).

Der Umstand, dass der Bf. seine Forschungstätigkeit - mit Ausnahme von zwei Tagen - nachweislich nicht im Inland betrieben hat, ändert daher nichts an der beschränkten Steuerpflicht seiner Bezüge.

Aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechts ist aber zu prüfen, ob der Besteuerungsanspruch durch das aufgrund des deutschen Wohnsitzes des Bf. anwendbare DBA-Deutschland eingeschränkt wird.

Artikel 19 Abs. 1, zweiter Satz, DBA-Deutschland schließt eine Besteuerung im Inland dann aus, wenn die Vergütungen einem in Deutschland ansässigen deutschen Staatsbürger für seine in Deutschland geleisteten Dienste gewährt werden. Dies trifft auf den Bf. - mit Ausnahme jener zwei Tage, die er für Forschungszwecke in Österreich verbracht hat - zu.

Da im vorliegenden Fall die Dienste in Deutschland geleistet wurden, kommt diese als Staatsbürgerschaftsvorbehalt bezeichnete Bestimmung, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuteilt, zum Tragen. Somit wird nach Art. 19 Abs. 1, zweiter Satz, DBA-Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Bezügen des Bf. - soweit sie auf seine in Deutschland ausgeübte Forschungstätigkeit entfallen - Deutschland zugeteilt. Insoweit liegt also kein inländisches Besteuerungsrecht vor.

Hinsichtlich jenes Anteiles am Gehalt des Bf., das auf die zwei Tage im Inland entfällt, enthält Artikel 20 DBA-Deutschland eine Sonderregelung für Einkünfte von vorübergehend im Ausland tätigen Gastlehrern. Diese Bestimmung bezieht sich auf solche Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind und sich höchstens zwei Jahre lang zu Lehr-, Ausbildungs- oder Forschungszwecken an einer Bildungseinrichtung im anderen Vertragsstaat aufhalten, und stellt im Übrigen nur solche Einkünfte im anderen Staat steuerfrei, die aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen. Diese Voraussetzungen sind im Hinblick auf die kurze Anwesenheitsdauer des Bf. in Österreich und den Umstand, dass das Forschungsprojekt von einem deutschen Geldgeber finanziert wird, gegeben, weshalb für Österreich auch kein anteiliges Besteuerungsrecht an den vom Bf. bezogenen Vergütungen besteht.

Die genannten Bezüge sind daher von der österreichischen Einkommensteuer befreit, und dem Bf. ist die von der Universität [X/Österreich] einbehaltenen Lohnsteuer zu erstatten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im Hinblick darauf, dass sich die Beurteilung der im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfrage, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den vom Bf. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, schon aus dem Wortlaut der oben zitierten Artikel des DBA-Deutschland ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Dezember 2018