

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt ***X***) vom 2. Dezember 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der am 30.01.2020 schriftlich eingebrachte Antrag des Beschwerdeführers (BF) zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 wurde antragsgemäß am 09.03.2020 mit dem Einkommensteuerbescheid 2019 erledigt. Dabei wurden zwei bezugsauszahlende Stellen sowie das Pendlerpauschale (€ 1.476) und der Pendlereuro (€ 46) berücksichtigt.
2. Infolge der Information durch die deutsche Finanzverwaltung, dass der BF im Jahr 2019 neben der österreichischen Pension und den nichtselbständigen Einkünften auch eine deutsche Sozialversicherungspension iHv € 6.207,84 bezog, hob das Finanzamt am 02.12.2020 den Erstbescheid gem. § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2019, in dem ausländische Einkünfte (deutsche Pension) von € 6.207,84 bei der Ermittlung der Steuerprogression berücksichtigt wurden. Dies führte zu einer Abgabennachforderung iHv € 1.084.
3. In der am 21.12.2020 form- und fristgerecht eingebrachten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 02.12.2020 wird die Nichtberücksichtigung der ausländischen Einkünfte iHv € 6.207,84 begehrt. Begründet wird dieses Begehren damit, dass

auf der Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 „ausdrücklich nur die Anzahl der inländischen gehalts- und pensionsauszahlenden Stellen“ einzutragen seien. Weiters wurde vorgebracht, dass ausländische Einkünfte in der Steuererklärung ausdrücklich nicht gefragt werden und diese daher nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.02.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die gegenständlichen ausländischen Pensionseinkünfte gem. DBA-Deutschland in Österreich für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) herangezogen werden und der errechnete Steuersatz nur auf die inländischen Einkünfte zur Anwendung kommt.

5. Am 02.03.2021 ging im Postfach des Finanzamtes Österreich der Vorlageantrag zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ein. Der BF beantragte, der ursprünglichen Beschwerde stattzugeben und die Einkommensteuerbescheide vom 02.12.2020 und vom 08.02.2021 aufzuheben.

Der BF führte im Vorlageantrag aus, dass er in Österreich kein Lebensinteresse, sondern nur ein Arbeitsinteresse habe und seit der Pensionierung im September 2018 nur mehr in Teilzeit arbeite.

6. Am 08.06.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung aus den in der Beschwerdevorentscheidung genannten Gründen. Die Finanzverwaltung gehe aufgrund des gemeldeten Nebenwohnsitzes in der Gemeinde ***Z*** und der Arbeitsstelle in ***Y*** davon aus, dass der BF in Österreich ansässig sei. Der Beschwerdeführer mache zudem seit mindestens dem Veranlagungsjahr 2015 immer die Pendlerpauschale von € 1.476 sowie den Pendlereuro von € 46 geltend. Da der Pendlereuro gem. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke beträgt, basieren € 46 Pendlereuro auf 23 Kilometer Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Eine Abfrage in Google Maps habe ergeben, dass die Entfernung zwischen der Wohnung des BF in ***Z*** und der Adresse des Dienstgebers in ***Y*** genau 23,6 Kilometer betrage. Da sich die Angaben vom Pendlereuro mit den Entfernungen lt. Routenplaner decken, werde u.a. auch deshalb von einer Ansässigkeit in ***Z*** (Österreich) ausgegangen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF ist deutscher Staatsbürger und seit August 2013 mit Nebenwohnsitz in ***Plz.*** ***Z*** polizeilich gemeldet. Er bewohnt dort eine ca. 45m² große Mietwohnung.

Bei allen Eingaben des Beschwerdeführers wurde die österreichische Adresse „***Bf1-Adr***“ angegeben.

Seit 2013 ist er bei der ***A*** GmbH in Vollzeit beschäftigt. Das Beschäftigungsverhältnis dauerte jeweils 11 Monate, einen Monat pro Jahr bezog der BF Arbeitslosengeld in Österreich.

Seit September 2018 bezieht der BF eine gesetzliche Altersrente von der Pensionsversicherungsanstalt in Österreich.

Ab dem Jahr 2019 war der BF bei der ***A*** GmbH in Teilzeit beschäftigt, wofür er steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 13.450,70 Euro und 485,16 Euro erhielt.

Der BF bezog im Jahr 2019 eine gesetzliche Altersrente in Deutschland iHv. 6.207,84 Euro. Dies geht hervor aus einer Mitteilung der deutschen Steuerbehörde und wird vom BF nicht bestritten.

Der BF ist geschieden und hat bereits erwachsene Töchter.

Umstände, die für das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte und einen Mittelpunkt der wirtschaftlichen oder persönlichen Interessen des BF in Deutschland sprechen, wurden im gegenständlichen Verfahren nicht nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt geht unstrittig aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakten hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage und rechtliche Beurteilung

Strittig ist, ob der BF im Jahr 2019 als in Österreich ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zu betrachten sei, weil daran die Anwendung des Progressionsvorbehaltes knüpft.

Artikel 4 Abs 1 und 2 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 idgF, im Folgenden als DBA-Deutschland bezeichnet, lauten:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

[...]“

Artikel 18 Abs 1 und 2 DBA-Deutschland lauten:

„(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Artikel 23 Abs 2 DBA-Deutschland lautet:

„Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer 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.

b) ...

c) ...

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.“

Unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich sind gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland.

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

Die seit 2013 vom BF bewohnte Mietwohnung in ***Z*** erfüllt unstrittig diese Voraussetzung.

Für die Jahre 2015 bis 2017 erging bezüglich des BF bereits ein Erkenntnis des BFG zur Kraftfahrzeugsteuer und Normverbrauchsabgabe, in dem aufgrund der Beweismwürdigung festgestellt wurde, dass der BF im Streitzeitraum in Österreich ansässig war (BFG vom 08.01.2020, RV/3100300/2018).

In diesem Erkenntnis wurde Folgendes ausgeführt:

„Zum Nachweis des von ihm behaupteten deutschen Hauptwohnsitzes brachte der BF lediglich eine Ausweiskopie, auf der die Adresse in A aufscheint, sowie einen Mietvertrag über zwei Zimmer mit Bad vom 15. März 2011 bei. Eine deutsche Meldebestätigung wurde nicht vorgelegt.

Die Angaben zum Wohnsitz in A sind widersprüchlich. Tatsächlich handelt es sich laut vorgelegtem Mietvertrag vom 15. März 2011 nicht um die Bestandnahme einer Wohnung, sondern um zwei Zimmer mit Bad mit einer Wohnfläche von 32 m², und die Möglichkeit zur Mitbenützung von Küche und Kellerräumen. Außerdem leistete der BF für diese Unterkunft im Streitzeitraum keine regelmäßigen Mietzahlungen. Entsprechende Vorhaltungen, welche die Abgabenbehörde dem BF im Schreiben vom 15. Jänner 2018 und der Beschwerde vorentscheidung machte, blieben unwidersprochen. Auch äußerte sich der BF nicht dazu, dass die an seiner deutschen Adresse wohnhafte Dame der Abgabenbehörde nicht bestätigte, seine Lebensgefährtin zu sein.

Des Weiteren fehlen konkrete Angaben zur Häufigkeit und Dauer der Aufenthalte des BF in A im Zeitraum 2015 bis 2017. So gab er während seiner Vernehmung durch die Finanzpolizei am 26. Juni 2017 zwar an, eine Freundin in A zu haben, aber auch, dass seine erwachsenen Töchter und seine Enkel in E lebten und er alle zwei Wochen nach Deutschland fahre, um sich mit ihnen zu treffen. Auch in der Beschwerde äußerte er nur, Familie, Freunde und Bekannte regelmäßig in Deutschland zu besuchen. Auf die konkreten Fragen des Bundesfinanzgerichtes im Vorhalt vom 1. August 2019, wie oft er nach Deutschland gefahren sei, wohin in Deutschland er gefahren sei, wie lange er sich dort jeweils aufgehalten habe und mit wem er in dieser Zeit zusammen war, brachte er erneut vor, dass sich sein Lebensmittelpunkt aufgrund dort lebender Familie, Freunde und Bekannte in Deutschland befände. Dazu gab er an, diese an den Wochenenden und anderen freien Tagen in C oder B zu besuchen. Aufenthalte am Hauptwohnsitz in A und Treffen mit der sich dort aufhaltenden Lebensgefährtin werden nicht erwähnt. Es kann somit trotz Vorlage des vom 15. März 2011 datierenden, unbefristeten Mietvertrages nicht einmal als zweifelsfrei erwiesen angesehen werden, dass der BF in A im Streitzeitraum 2015 bis 2017 über einen Wohnsitz iSd MeldeG bzw. der BAO verfügte. Sollte ein solcher jedoch vorgelegen sein, so

ist der Lebensmittelpunkt des BF dennoch als in Österreich gelegen anzusehen.

Grundsätzlich glaubhaft ist zwar, dass sich der BF mit seiner Familie in Deutschland regelmäßig getroffen hat. Bloße Besuche bei Freunden und großjährigen Kindern in Deutschland, sei es an deren Wohnorten oder beliebig vereinbarten Treffpunkten, vermögen jedoch nicht einen Mittelpunkt der Lebensinteressen an einer wiederum in einem anderen deutschen Bundesland gelegenen Wohnadresse – sei diese nun als „Wohnsitz“ iSd MeldeG bzw. der BAO anzusehen oder nicht – zu begründen. Wesentlich für den Ort der engeren persönlichen Beziehungen ist der Wohnsitz des (Ehe-)Partners und der minderjährigen Kinder. Der Wohnort volljähriger Kinder wird hingegen für die engsten persönlichen Beziehungen der Eltern keine große Rolle (mehr) spielen.

Zu weiteren persönlichen Beziehungen in Deutschland, insbesondere einer aufrechten Partnerschaft am behaupteten Wohnsitz in A, wurden vom BF keine Nachweise erbracht.“

Im gegenständlichen Verfahren bringt der BF in der Beschwerde zutreffend vor, dass die Feststellung der Ansässigkeit im Erkenntnis des BFG vom 08.01.2020 nur den Streitzeitraum 2015-2017 betrifft.

Es kann aber angenommen werden, dass der BF durch dieses Verfahren immerhin Kenntnis von der Rechtslage zur Bestimmung der Ansässigkeit erlangte.

Er wäre aufgrund dieser Erfahrungen gehalten gewesen im gegenständlichen Verfahren taugliche Nachweise bezüglich einer Wohnstätte bzw. des Mittelpunktes der Lebensinteressen zu erbringen.

Allerdings hat der BF im gegenständlichen Verfahren keine Nachweise erbracht, dass er über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt.

Das unsubstanzierte Vorbringen in der Beschwerde, dass sein Hauptwohnsitz in Deutschland (**Adresse_BRD**) liegen würde, wurde schon im Erkenntnis des BFG vom 08.01.2020 als nicht erwiesen beurteilt und es ist auch im gegenständlichen kein Umstand erkennbar, der eine andere Beurteilung im Jahr 2019 erlaubt.

Auch wenn eine ständige Wohnstätte in Deutschland vorliegen würde, ist im nächsten Schritt zu klären, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BF im Streitzeitraum in Österreich oder in Deutschland war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Beurteilung der Frage, in welchem von zwei Ländern der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person anzunehmen ist, das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse dieser Person unter zusammenfassender Wertung aller Umstände maßgebend (*Tumpel* in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art. 4 Rz 33 unter Hinweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).

Der BF war im Jahr 2019 von 1.1. bis 17.11. und von 20.12. bis 31.12. in Österreich bei demselben Arbeitgeber wie in den Vorjahren angestellt. Das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit in Deutschland wurde nicht vorgebracht. Der BF verfügt über kein Liegenschafts- oder anderes Vermögen in Deutschland. Dem Umstand, dass der BF im Jahr 2019 nur mehr in Teilzeit beschäftigt war, kommt keine maßgebliche Bedeutung zu. Die Bezüge im Jahr 2019 sind nicht wesentlich geringer als in den Vorjahren (steuerpflichtige Bezüge iHv von 13.450,70 Euro und 485,16 Euro im Jahr 2019 im Vergleich zu 16.964,64 Euro und 442,72 Euro im Jahr 2018 und 16.786,79 Euro und 553,11 Euro im Jahr 2017) und lassen nicht auf eine wesentliche Verringerung der Arbeitszeit schließen.

Somit kann festgestellt werden, dass der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Interessen im Jahr 2019 –ebenso wie in den Vorjahren- unverändert in Österreich lag.

Bezüglich der persönlichen Verhältnisse wurde bereits im Erkenntnis des BFG vom 08.01.2020 festgestellt, dass bloße Besuche bei Freunden und großjährigen Kindern in Deutschland, sei es an deren Wohnorten oder beliebig vereinbarten Treffpunkten nicht einen Lebensmittelpunkt in Deutschland zu begründen vermögen.

Der BF brachte im gegenständlichen Verfahren keine weiteren Umstände oder Verhältnisse vor, die für eine Verlagerung des Mittelpunktes der persönlichen Interessen nach Deutschland sprechen würden.

Das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass der BF –wie auch in den Vorjahren- im Jahr 2019 als in Österreich ansässig zu betrachten ist.

Die von Deutschland bezogene Altersrente wurde somit zu Recht bei der Festsetzung der Steuer für das österreichische Einkommen einbezogen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Anmerkungen zum Vorbringen des BF:

1. Unverständlich ist für das Bundesfinanzgericht das Vorbringen des BF im Vorlageantrag, dass im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 02.12.2019 kein Progressionsvorbehalt geltend gemacht worden sei, sondern erst in der Beschwerdeentscheidung vom 08.02.2021 und daher die Beschwerde wegen Progressionsvorbehalt nicht abgewiesen werden könne. Die Berechnungen der Einkommensteuer sind in beiden Bescheiden identisch und lassen erkennen, die ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen wurden.

In der Begründung des Bescheides vom 02.12.2019 findet sich zwar nicht der Terminus „Progressionsvorbehalt“, aber dafür folgender unmissverständlicher Satz: *„Bei Ermittlung des Steuersatzes wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 6.207,84 € berücksichtigt“.*

2. Entgegen dem Vorbringen des BF sind ausländische Einkünfte sehr wohl bei der Arbeitnehmerveranlagung anzugeben. In der Beilage L-1i sind in der Kennzahl 453 unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Feststellung der Ansässigkeit ist eine Frage der Beweiswürdigung im Einzelfall und daher einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 21. Juni 2021