

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse1 über die Beschwerde vom 25. Mai 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Das Einkommen in den Jahren 2015 und 2016 beträgt EUR 0,00 und die Einkommensteuer wird für die Jahre 2015 und 2016 mit EUR 0,00 festgesetzt.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden „Bf.“) war Geschäftsführer der A GmbH mit Sitz in Deutschland, deren Gegenstand der Handel mit Textilien war. Er war Eigentümer eines Einfamilienhauses in J, das ihm u.a. als inländischer Wohnsitz diente.

Im Jahr 2011 wurde beim Bf. eine Nachschau durchgeführt. Aus der Niederschrift geht hervor, dass er im Mai 2010 eine Liegenschaft an der Adresse Adresse1 erworben habe, auf der sich ein Einfamilienhaus befinde. Die Kosten für den Erwerb seien zur Gänze fremdfinanziert worden. Der Bf. sei deutscher Staatsbürger und seit dem 17. Februar 2011 an seiner inländischen Adresse gemeldet. Sein Hauptwohnsitz befinde sich in Deutschland in der Adresse2. An dieser Adresse befinde sich auch die A GmbH. An dieser GmbH halte der Bf. 100% der Gesellschaftsanteile und er sei als deren Geschäftsführer tätig. An der inländischen Adresse werde seit 2010 ein Einzelunternehmen als Agentur „aufgebaut“. In diesem Haus werde ein

Raum im Erdgeschoß für die Agentur als Büro genutzt. Keller und Garage würden an die GmbH um monatlich EUR 400,00 vermietet. Von der deutschen GmbH würde ein monatliches Honorar iHv EUR 900,00 ausbezahlt werden. Die restlichen Lebenshaltungskosten (Fertigstellung Haus, Strom, Heizung, KFZ-Kosten, Hausversicherung, Bekleidung, Essen) würden über die Reisekostenabrechnung finanziert werden. Zusätzlich stünden ihm EUR 400,00 aus der Vermietung an die GmbH zur Verfügung.

Im Jahr 2014 fand beim Bf. eine Nachschau betreffend Einkommensteuer 07/2010 bis 05/2014 statt. In ihrem Bericht stellte die Prüferin fest, dass eine Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2010 bis 2012 erforderlich gewesen sei, da bei der Veranlagung die in Deutschland erzielten Einkünfte des Bf. aus nichtselbstständiger Arbeit bisher nicht berücksichtigt worden seien (Progressionsvorbehalt). In Österreich befinde sich der Wohnsitz des Bf. Der Bf. habe sein Haus in J im Jahr 2010 gekauft. Vom 20. Mai 2010 bis 13. März 2014 sei dort ein Handelsagentengewerbe angemeldet gewesen. Im Jahr 2014 sei ein LKW gekauft worden, der in Österreich angemeldet sei – auf Wechselkennzeichen mit dem PKW des Bf. – der an das Unternehmen des Bf., die A GmbH, vermietet werde. Bis März 2014 sei ein Teil des Hauses des Bf. als Lager an die A GmbH vermietet worden.

In Folge erließ die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide. In ihrer Begründung hielt sie fest, dass der LKW laut Aktenlage an die GmbH vermietet worden sei. Aufgrund des intensiven Einsatzes des Fahrzeuges (Fahrten in die Türkei zwecks Warenabholung und Retourfahrten nach Österreich samt Warenauslieferungen) sei es logisch, dass ein entsprechend höherer Mietpreis zugrunde liegen müsse. Aufgrund dessen werde die Miete nach Abzug der Abnutzung und sonstiger Aufwendungen mit EUR 400,00 monatlich geschätzt. In Anbetracht dessen, dass eine völlige Fremdfinanzierung des Hauses in J erfolgt und zusätzlich logischerweise Lebenshaltungskosten zu decken gewesen seien (wobei zusätzlich zu beachten sei, dass laut Bf. eine Wohnmöglichkeit in Deutschland bestehe und diese natürlich zusätzlich Kosten verursache), würden die Einkünfte als Geschäftsführer mit EUR 1.600,00 monatlich nach bereits erfolgtem Abzug von Aufwendungen angesetzt.

Dagegen erhob der Bf. Beschwerde. Bezüglich der beschwerdegegenständlichen Geschäftsführerbezüge führte er aus, dass er von der GmbH im Jahr 2013 tatsächlich einen Geschäftsführerbezug in Höhe von insgesamt EUR 10.080,00 erhalten und diesen ordnungsgemäß in Deutschland versteuert habe. Weiters habe er seine Reisekosten in Höhe von EUR 10.207,29 ersetzt bekommen. Ab dem Jahr 2014 habe er keinen Geschäftsführerbezug mehr erhalten, sondern es seien ihm lediglich die Reisekosten abgegolten worden. Da es der GmbH in den letzten Jahren immer schlechter gegangen sei, sei ein Geschäftsführerbezug für das Unternehmen nicht mehr finanzierbar gewesen und er habe seine Tätigkeit ab dem Jahr 2014 nur noch gegen Aufwandsersatz ausgeführt. Die Zahlungen, die die GmbH an den Bf. getätigt habe, könnten leicht aus deren Bilanzen ersehen werden. Im Übrigen werde übersehen, dass gemäß Artikel 16 DBA-Deutschland Einkünfte aus einer

Tätigkeit als Geschäftsführer immer dort zu versteuern seien, wo die Gesellschaft ansässig sei. Die GmbH sei unstrittig in Deutschland ansässig. Jeglicher Geschäftsführerbezug sei somit in Deutschland zu versteuern, Österreich habe für diese Einkünfte kein Besteuerungsrecht. Bezüglich der Vermietung des LKW an die GmbH führte der Bf. aus, dass es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele. Bei der Vermietung von einzelnen beweglichen Gegenständen handele es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er habe sein Unternehmen von Deutschland aus betrieben und diese Einkünfte ordnungsgemäß in Deutschland versteuert. Von den Finanzbehörden seien ihm Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgeschrieben worden. Dies sei nicht korrekt, da sich diese Einkunftsart auf die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen bzw. auf die Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen beziehe. Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb seien gemäß Art 7 DBA-Deutschland im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu versteuern. Auch hier habe Österreich kein Besteuerungsrecht.

In Folge erging an den Bf. ein Vorhalt. Darin wurde der Bf. aufgefordert nachzuweisen, mit welchen Mitteln er seine Lebenshaltungskosten finanziere und woher diese stammten. Darüber hinaus wurde er aufgefordert, die Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem inländischen Haus sowie seinem deutschen Wohnsitz (Gemeindeabgaben, Müllabgabe, Stromzahlungen, Heizungszahlungen) sowie die Aufwendungen für seine Kraftfahrzeuge (Versicherung Reparaturen, Service und Tankkosten) bekanntzugeben und nachzuweisen.

Dem kam der Bf. nach. In Bezug auf seinen deutschen Wohnsitz erklärte der Bf., dass dafür keine Kosten anfielen, da er bei den Eltern in Deutschland freie Kost und Logis habe. Seine niedrigen Lebenshaltungskosten erklärte er damit, keinen Urlaub zu machen, keine Kinder und keine Hobbys zu haben und zudem weder Lokale noch Veranstaltungen zu besuchen.

Mit ihren Beschwerdevorentscheidungen gab die belangte Behörde der Beschwerde nicht statt. Wie in der Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 ausgesprochen, sei der Bf. in Österreich ansässig. Aufgrund des unveränderten Sachverhaltes liege eine Ansässigkeit und eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum weiterhin vor. Zusätzlich zu den Begründungsausführungen der vorgenannten Beschwerdevorentscheidung ergebe sich dies eindeutig aus dem Willen des Bf., an seinem inländischen Wohnsitz ein Einzelunternehmen aufzubauen (welches auch nach den Umsatzfeststellungen tatsächlich wirtschaftlich aktiv gewesen sei). Da es sich dabei um ein Einmannunternehmen gehandelt habe und die Dispositionen somit – abgeleitet aus der Willensbekundung gerade hier bzw. von hier die diesbezügliche Tätigkeit auszuüben – von diesem Standort getätigt worden seien, spreche dies ebenfalls für die „größere Beziehung“ zu Österreich, und zwar auch von wirtschaftlicher Seite. Das nunmehrige Handelsgewerbe (mit dem gleichen Betätigungsinhalt wie der GmbH) an seinem inländischen Wohnsitz bestätige diese Ansicht. Unter Bezugnahme auf die Begründungsausführungen in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Jahre

2011 und 2012 und die dieser zugrundeliegenden Prüfungsfeststellungen sei festzuhalten, dass die Tätigkeit der deutschen GmbH, der „aufzubauenden“ Agentur und des nunmehrigen Handelsgewerbes offensichtlich gleichartig sei bzw. gewesen sei, nämlich der Einkauf von Socken (in der Türkei) und der Verkauf dieser in Deutschland und Österreich im Großhandelsbereich. Die bloße Behauptung des Vorliegens eines Wohnsitzes im Hause der Mutter und die Meldung des Sitzes der GmbH an diesem Ort sei weder für eine Ansässigkeit in Deutschland des Bf. noch der GmbH geeignet, eine solche nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Selbst, wenn man fiktiv von einer Ansässigkeit der GmbH in Deutschland ausginge, hätte der Bf. es unterlassen, seine Einkünfte als Geschäftsführer in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erklären. Auf Grund der inländischen Ansässigkeit des Bf. seien auch seine Einkünfte aus der Vermietung des LKW in Österreich zu versteuern. In der E-Mail des deutschen Steuerberaters des Bf. vom 12. Juni 2014 werde ausgeführt, dass der Bf. nur Einkünfte aus nichtselbständiger Art habe, daher für diesen keine Steuererklärungspflicht bestünde und es daher auch keine (Einkommen)Steuerbescheide gäbe. Es habe sich dabei offensichtlich um die Einkünfte des Bf. aus der Tätigkeit als Geschäftsführer gehandelt, welche im Gegensatz zum österreichischen EStG nicht unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit fielen. Die im elektronischen Wege seitens des Steuerberaters übermittelte Aufstellung von Einkünften und Aufwendungen enthalte aber auch eine Bekanntgabe von Einkünften aus Deutschland „laut Bescheid“ für die Jahre 2013 bis 2016. Eine Feststellung, um welche Einkünfte es sich dabei handele, könne mangels Nachweisübermittlung nicht getätigt werden, es sei aber davon auszugehen, dass es sich um die Bescheide handele, deren Adressat die GmbH gewesen sei. Dies sei deshalb anzunehmen, da laut Auskunft des deutschen Steuerberaters betreffend die Jahre 2010 bis 2013 angegeben worden sei, dass keine Einkommensteuererklärungspflicht wegen des Vorliegens von nichtselbständiger Arbeit gegeben sei und daher auch keine Bescheide diesbezüglich ergangen seien, somit auch nicht für das Jahr 2013, es nunmehr aber im Jahr 2013 einen Bescheid nach der übermittelten Aufstellung gegeben habe. Die bloße Behauptung, dass die Lebenshaltungskosten ausschließlich durch die pauschalen Reisekostenersätze (von der GmbH) bestritten worden seien, sei nicht glaubhaft und nicht nachvollziehbar, insbesondere da in der elektronisch übermittelten Aufstellung auch angegeben worden sei, dass kein „Spar“vermögen vorhanden sei, aber die angegebenen Lebenshaltungskosten für das Jahr 2015 EUR 22.183,60 und für das Jahr 2016 EUR 27.121,75 betragen hätten. Auch, wenn die pauschalen Kostenersätze höher oder allenfalls viel höher als die tatsächlichen Aufwendungen gewesen seien, sei davon auszugehen, dass derartige Reiseaufwendungen aber doch gegeben und damit zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht verfügbar gewesen seien. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer würden daher in Höhe der angegebenen jährlichen jeweiligen Lebenshaltungskosten – abzüglich der Vermietungseinnahmen für den LKW – für 2015 mit EUR 17.384,00 und für 2016 mit EUR 22.322,00 sehr niedrig geschätzt, obwohl keine Nachweiserbringung erfolgt sei und die Ansätze und Ausführungen in der übermittelten Aufstellung sehr zweifelhaft seien.

In Folge stellte der Bf. einen Vorlageantrag. Darin legte er dar, alle seine Einkünfte ordnungsgemäß in Deutschland versteuert zu haben. Er habe für den relevanten Zeitpunkt seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland und in Österreich keine Einkünfte gehabt. Für die steuerliche Beurteilung sei somit auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland heranzuziehen. Den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe er bis einschließlich 2017 eindeutig in Deutschland gehabt. Hier habe sich der Sitz seiner GmbH befunden. Seine Familie (Mutter, Geschwister) lebe in Deutschland. Er habe in Österreich keine persönlichen Beziehungen. Frau F sei an seiner inländischen Wohnsitzadresse gemeldet. Sie sei aber nicht seine Partnerin, sondern lediglich eine alte Bekannte. Er habe lediglich aus beruflichen Gründen in Österreich ein Haus gekauft. Er habe einen einzigen großen Kunden in Österreich gehabt. Für diese Geschäftsbeziehung sei das Führen eines Lagers notwendig gewesen. Er habe als Wertanlage ein Haus gekauft und dieses an die GmbH vermietet. Dies seien auch die Einkünfte, die er in Österreich lukriert und auch versteuert habe. Der Kauf des Hauses habe er aus Kostengründen getätigt, da auch die Anmietung eines Lagers mit Kosten verbunden gewesen wäre. Auch rein zeitlich gesehen habe er sich bis 2018 länger in Deutschland aufgehalten als in Österreich. Der Aufenthalt in Österreich habe zwischen fünf und sechs Monaten gedauert, sei aber durch Reisetätigkeiten unterbrochen worden, sodass die effektive Anwesenheit in Österreich noch kürzer gewesen sei. Zwischen sechs und sieben Monaten pro Jahr habe er sich in Deutschland aufgehalten. Er habe in Österreich keine Betriebsstätte für seine Firma. Er habe lediglich bis zum 31. März 2014 ein Lager gehabt. Selbst dieses sei aber nach diesem Zeitpunkt nicht mehr erforderlich gewesen, da die Waren direkt von der Türkei zu seinem österreichischen Kunden geliefert worden seien. Sein Aufenthalt in den Jahren 2014 bis 2017 sei somit in Österreich noch geringer gewesen. Er habe seine Tätigkeit in diesen Jahren so umstrukturiert, dass sein Aufenthalt in Österreich noch weniger notwendig geworden sei. Er habe auch weniger Zeit in Österreich verbringen können, da er im relevanten Zeitraum auch bei der Firma B GmbH Teilzeit tätig gewesen sei. Die Tätigkeit habe er ab 2014 ausgeübt. Dass er bei der Firma beschäftigt gewesen sei, könne auch seinen deutschen Einkommensteuerbescheiden entnommen werden (Beilage 4 bis 6). Der Schwerpunkt seiner beruflichen Tätigkeit habe bis 2017 somit definitiv in Deutschland stattgefunden, sodass ein engerer Anknüpfungspunkt mit Deutschland gegeben gewesen sei. Leider habe sich ab dem Jahr 2018 ergeben, dass ein wichtiger Großkunde weggefallen sei. Aus Kostengründen habe er sich daher dazu entschlossen, seine GmbH im Februar 2018 zu schließen.

Der Bf. gab an, alle seine Einkünfte offengelegt zu haben. Dies umfasse die Jahre 2013 bis 2016. Er habe darin offengelegt, dass er in Österreich Einkünfte der Jahre 2013 und 2014 versteuert habe. Weiters habe er seine deutschen Einkünfte für die Jahre 2013 und 2016 offengelegt sowie die pauschalen Aufwandsätze als Geschäftsführer. Auch diese umfassten die Jahre 2013 bis 2016. Die gesamten Einnahmen beliefen sich in diesem Zeitraum auf EUR 106.321,55, wohingegen sich seine Ausgaben auf etwa EUR 103.548,91 beliefen. Man ersehe aus dieser Aufstellung, dass er seinen Lebensunterhalt finanzieren könne. Wie die belangte Behörde korrekt zitiert habe, sei die Aussage seines Steuerberaters folgendermaßen:

„Anbei erhalten Sie die angeforderten Unterlagen für die Jahre 2010 bis 2012. Für das Jahr 2013 gibt es noch keine Bescheide. Da Herr [...] nur nichtselbständige Einkünfte besitzt, besteht keine Einkommensteuererklärungspflicht in Deutschland. Bescheide gibt es deshalb nicht. Zudem liegen seine Einkünfte unterhalb des Eingangsbetrags der Steuertabelle.“

Der Steuerberater habe damit dezidiert ausgeführt, dass es noch keine Bescheide für das Jahr 2013 gegeben habe. Dies heiße aber nicht, dass es nicht auch für die zukünftigen Jahre keine Einkommensteuerbescheide geben sollte. Ab dem Jahr 2014 habe er keinen Geschäftsführerbezug mehr erhalten. Er habe Aufwandsätze erhalten, die er auch in der Aufstellung angeführt habe. Aus den angeführten Beilagen habe er die Auszüge aus der G+V der GmbH beigelegt. Hier seien die Reisekostensätze aufgelistet. Wie bereits ausgeführt, habe er unter anderem auch die Mieteinkünfte für den LKW in Deutschland versteuert. Diese fielen unter die selbständigen Einkünfte. Außerdem habe er, unabhängig von der GmbH, ein Dienstverhältnis in Deutschland gehabt. Alle diese Einkünfte seien ordnungsgemäß in Deutschland versteuert worden. Die angeführten Einnahmen in der Aufstellung seien somit alle dem Bf. zuzurechnen und es sei daraus ersichtlich, dass er seinen Lebensunterhalt finanzieren könne. Es handelte sich um Bescheide, die direkt an ihn und nicht an die GmbH adressiert gewesen seien.

In Bezug auf die Schätzung seines Geschäftsführerbezuges monierte der Bf., dass die Schätzungen jeglicher Grundlage entbehrten und auch nicht näher begründet seien. Der Geschäftsführerbezug stamme laut belangter Behörde aus der GmbH. Es werde aber offenbar nicht gefragt, wie die GmbH die Zahlungen finanziert haben könnte. Der Bf. habe die Firma schlussendlich im Jahr 2018 beenden müssen, da es sonst zu allfälligen Verlusten gekommen wäre. Sogar, wenn man ihm nun die Einkünfte unterstellen würde, werde im Übrigen übersehen, dass gemäß Artikel 16 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland Einkünfte aus einer Tätigkeit als Geschäftsführer immer dort zu versteuern seien, wo die Gesellschaft ansässig sei. Die A GmbH sei unstrittiger Weise in Deutschland ansässig. Jeglicher Geschäftsführerbezug sei somit in Deutschland zu versteuern. Österreich habe für diese Einkünfte kein Besteuerungsrecht. Warum in der Beschwerdeentscheidung behauptet werde, dass die GmbH in Österreich ansässig sei, entbehre jeglicher Grundlage. Bereits gegen die Vorauszahlungsbescheide 2013 und 2014 vom 24. Jänner 2014, in denen die belangte Behörde den Sitz der GmbH behauptet habe, habe er am 26. Februar 2014 Beschwerde erhoben. In Folge habe die belangte Behörde der Beschwerde mittels Beschwerdeentscheidung vom 14. August 2014 stattgegeben. In dieser Beschwerdeentscheidung sei als Begründung angeführt, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen werden könne. Deswegen sei die Vorschreibung der KSt-Vorauszahlungen auf EUR 0,00 zu berichtigen gewesen. Da die GmbH keinen Sitz und auch keinen Standort in Österreich habe, könne eine Versteuerung des Geschäftsführerbezuges in Österreich gar nicht stattfinden. Eine zu geringe Entlohnung hätte somit maximal von den deutschen Behörden aufgegriffen werden können. In

Österreich könnte somit lediglich ein Progressionsvorbehalt zum Tragen kommen, wenn man davon ausgehe, dass in Österreich seine Ansässigkeit gegeben sei. Im relevanten Zeitraum habe sich sein Aufenthalt aber jedenfalls in Deutschland befunden. Mit Deutschland sei ein Progressionsvorbehalt nur für den Ansässigkeitsstaat vorgesehen. Österreich habe somit nicht die Möglichkeit, einen Progressionsvorbehalt anzuwenden. In Österreich könnten somit seine Einkünfte, die er aus Deutschland bezogen habe, nicht dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden. Sogar, wenn sie dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden sollten, habe er aber in Österreich keine Einkünfte, die den Betrag von EUR 11.000,00 überstiegen, sodass hier die Einkommensteuer jedenfalls Null Euro betragen müsse.

Hinsichtlich der Vermietung des LKW an die GmbH führte der Bf. ins Treffen, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele. Er habe sein Unternehmen von Deutschland aus betrieben und diese Einkünfte ordnungsgemäß in Deutschland versteuert. Dies könne auch aus den vorgelegten Bescheiden entnommen werden. Von der belangten Behörde seien ihm mittels Beschwerdeentscheidung Einkünfte aus Leistungen vorgeschrieben worden. Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb seien gemäß Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu versteuern. Auch hier habe Österreich daher kein Besteuerungsrecht. Auch, wenn die Vermietung des LKW als sonstige Leistung behandelt werde, unterliege die Versteuerung laut Doppelbesteuerungsabkommen dem Ansässigkeitsstaat. Dieser sei in den Jahren 2015 und 2016 in Deutschland gewesen.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, das Begehren des Bf. abzuweisen.

Nachdem das Bundesfinanzgericht den Bf. mit Beschluss vom 20. April 2021 aufgefordert hatte, nähere Angaben zur seiner Ansässigkeit zu machen, legte dieser in seinem Schriftsatz vom 1. Mai 2021 insbesondere Folgendes dar: Sein Hauptwohnsitz in Deutschland habe sich im selben Wohnungsverband wie derjenige seiner Mutter befunden. Er habe mit ihr das Bad und die Küche geteilt. Zum Essen säßen sie gemeinsam an einem Tisch in der Küche. Er lebe dort bereits seit 1978. Sein Zimmer habe ca. 15 m². Natürlich könne er sich aber in der gesamten Wohnung bewegen. Er versuche, so genügsam wie möglich zu leben, und habe keine großen Bedürfnisse. Er brauche keine größeren Wohnräume, da er beruflich zum größten Teil unterwegs sei. Er war viel in G, in H und I unterwegs. Wenn es beruflich spät geworden sei, habe er teilweise auch in den Räumlichkeiten der A GmbH übernachtet, wo sich auch eine Duschmöglichkeit befunden habe. Zudem habe er auch bei seiner Freundin in seiner deutschen Heimatstadt übernachtet. Diese Lebensweise führe er schon seit seiner Selbständigkeit im Jahr 1987, somit auch schon, bevor er ein Haus in Österreich erworben habe. Auch nach dem Hauskauf hat sich daran wenig geändert. Damit das Haus in seiner Abwesenheit nicht ungenutzt sei und sich jemand darum kümmere, bewohne Frau F dieses Haus unentgeltlich. Der Bf. möchte betonen, dass es sich hier nicht um seine Lebensgefährtin oder

Lebenspartnerin handele. Sie sei eine Mitbewohnerin und eine gute mütterliche Freundin. Sie pflege das Haus, kümmere sich um das Essen – ähnlich wie seine Mutter in Deutschland. Sein Büro in Österreich sei kleiner als jenes in Deutschland. Es betrage lediglich ca. 8,8 m². Sein Zimmer, das er in Österreich verwende, habe 20 m². Ebenfalls wie in Deutschland stehe ihm natürlich auch das gesamte restliche Haus zur Verfügung (abgesehen von den privaten Räumlichkeiten von Frau F). Das Lager in Österreich betrage ca. 52 m². In C in Deutschland habe er bis zum Jahr 2014 Räumlichkeiten für die Natursocken-Designer GmbH angemietet. Es hätten sich dort ein Lager und Büroräumlichkeiten, die ca. 60 m² betragen hätten, befunden. Fallweise habe er auch dort übernachtet, auch dort habe es die Möglichkeit zu duschen gegeben. Ab 2014 habe er sich noch ein Büro mit ca. 22 m² im Untergeschoß bei seiner Mutter angemietet. Er sei seit 35 Jahren selbstständig und habe im Jahr 2008 das Glück gehabt, eine tolle Marke als Handelsvertreter zu betreuen, und habe diese Marke mit aufbauen dürfen. Damals sei er schon als freier Handelsvertreter bei der Firma B GmbH in D in Deutschland beschäftigt gewesen. Die Honorare seien über seine GmbH abgerechnet worden und er habe zusätzlich durch den Verkauf Provisionen für seine GmbH erhalten. Ab dem Jahr 2014 habe ihn die B GmbH als fixen Mitarbeiter mit einem geringen Mindestlohn angemeldet und er sei wiederum als Handelsvertreter (diesmal unselbständig) in Deutschland unterwegs gewesen. Seine Tätigkeit als Dienstnehmer habe am 23. Oktober 2014 begonnen und am 18. April 2017 geendet. Er habe seine Tätigkeit für zwölf Stunden pro Woche immer dort ausgeübt, wo er gerade in Deutschland unterwegs gewesen sei oder in seinem Ausstellungsraum in C und natürlich in seinem Büro im Untergeschoß bei seiner Mutter. Es gebe Reisekostenaufstellungen über die Aufenthalte in Österreich. Aus diesen könne man ersehen, wann er in Österreich gewesen sei: Im Jahr 2012 seien es 138 Tage gewesen, im Jahr 2013 158 Tage, im Jahr 2014 180 Tage (wegen der Schließung des Lagers und der Verlegung nach Deutschland), im Jahr 2015 163 Tage, im Jahr 2016 130 Tage und im Jahr 2017 165 Tage.

Seinem Schriftsatz legte der Bf. insbesondere eine im Jahr 2015 ausgestellte deutsche Ansässigkeitsbescheinigung, einen am 8. September 2014 unterzeichneten Handelsvertretervertrag sowie eine Auskunft des zuständigen deutschen Finanzamtes bei, wonach sein inländisches Lager im Sinne des Art. 5 Abs. 4 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland keine Betriebstätte sei. Die genannten Reisekostenaufstellungen legte der Bf. nicht bei.

Das Bundesfinanzgericht forderte die belangte Behörde mit Beschluss vom 7. Mai 2021 auf, dazu Stellung zu nehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 22. Juni 2021 führte sie aus, dass die Verpflichtung der Zulassung eines Fahrzeuges im Inland bestehe, wenn dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen sei. Durch die Zulassungsmeldung im Inland habe der Bf. seine Ansässigkeit in diesem Staat eindeutig deklariert. Auch der Kauf eines Fahrzeuges in Österreich dokumentiere angesichts der höheren steuerlichen Belastung als in Deutschland seinen Willen zur Ansässigkeit im

Inland. Ebenso indiziere der Hauskauf eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach Österreich und spreche folglich für die Ansässigkeit in diesem Staat. Weiters seien die Angaben des Bf. nicht nachvollziehbar, wonach er aus Anlagegründen ein Haus in J gekauft habe, da er selbst angegeben habe, äußerst sparsam zu leben und in seinen Lebenshaltungskostenaufstellungen unter „Sparen“ null deklariert habe und somit über kein Vermögen verfüge. Bezüglich des vorgelegten Handelsvertretervertrags wies die belangte Behörde darauf hin, dass die Anlage 1 des Vertrages, aus welcher der Vertretungsbereich ersichtlich sein sollte, nicht vorgelegt worden sei. Dass der Bf. nur mehr in Österreich für die GmbH tätig gewesen sei, schloss die belangte Behörde aus dem folgenden Auszug des Schriftsatzes des deutschen steuerlichen Vertreters des Bf. vom 22. August 2013 an das zuständige deutsche Finanzamt:

„[...] bereits seit vielen Jahren betreibt das vorbezeichnete Unternehmen einen Großhandel mit Socken in Deutschland und in Österreich. Nach Absatzschwierigkeiten auf dem deutschen Markt, blieb in den letzten Jahren nur noch der österreichische Markt übrig. Das angemietete Lager in Kirchheim ist zwar noch vorhanden, wird aber teilweise untervermietet. Mit dem [sic!] neuen Bio-Socken (98% Bioanteil) sieht der Geschäftsführer [...] wieder bessere Chancen auf dem deutschen Markt anzukommen.“

Darüber hinaus merkte die belangte Behörde an, dass sie in den Ausführungen des Bf. zu seinen Wohnsitzen und Büros Widersprüche erkenne (zB Bezugnahme auf Mutter bzw. dann auf Eltern, obwohl der Vater in der Türkei lebte; Bezeichnung eines Zimmers im Haus der Mutter als „Wohnung“).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellte den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. ist deutscher Staatsbürger. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum lebten seine Mutter und seine Geschwister in Deutschland, wo er an der Adresse Adresse2 im selben Wohnungsverband wie seine Mutter Räumlichkeiten nutzte. Dort stand ihm ein Zimmer mit einer Größe von 15 m² alleine zur Verfügung. Der Bf. war Geschäftsführer der deutschen A GmbH, die ihren Sitz an der genannten Adresse hatte. Gegenstand dieser GmbH war der

Handel mit in der Türkei produzierten Textilien. Als Büro standen ihm Räumlichkeiten im Ausmaß von 22 m² im Keller des Hauses, das er mit seiner Mutter bewohnte, zur Verfügung.

Darüber hinaus war er im Zeitraum vom 23. Oktober 2014 bis zum 18. April 2017 zwölf Stunden pro Woche als Handelsvertreter für die B GmbH tätig.

Der Bf. hatte im Inland an der Adresse Adresse1 ein Einfamilienhaus, das er im Eigentum erworben hatte. Teile des Hauses stellte er unentgeltlich seiner Bekannten E F zur Verfügung, die im Gegenzug für den Bf. Essen besorgte. Sein dortiges Zimmer umfasste 20 m². Sein Büro in Österreich hatte eine Größe von ca. 8,8 m². Ebenfalls wie in Deutschland stand ihm auch, abgesehen von den privaten Räumlichkeiten von Frau F, das gesamte restliche Haus zur Verfügung.

Im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit war der Bf. zwischen Deutschland, Österreich und der Türkei unterwegs. Er hielt sich sowohl an seinem inländischen als auch seinem deutschen Wohnsitz auf.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage. Anders als von der belangten Behörde anscheinend angenommen, konnte das Bundesfinanzgericht nicht feststellen, dass der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Inland ein Gewerbe betrieb. Aus der Aktenlage ergibt sich einerseits, dass er bis 2014 im Inland ein Gewerbe betrieb. Andererseits geht aus dem Gewerbeinformationssystem Austria ein Gewerbe des Bf. im Inland ab dem Jahr 2018 hervor.

Ungeachtet der Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 22. Juni 2021 erachtet das Bundesfinanzgericht die Angaben des Bf. zu seinen Wohnsitzen als glaubhaft. Dass er in seinen Schriftsätzen ein Mal auf eine Wohnung im Haus der Mutter und ein anderes Mal auf freie Kost und Logis bei den Eltern Bezug nahm, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet, seine Ausführungen zu den im In- und Ausland genutzten Räumlichkeiten dem Grunde nach in Zweifel zu ziehen. Wenn der Bf. als „Wohnung“ ein Zimmer im Haus seiner Mutter bezeichnet, kann seitens des Bundesfinanzgerichtes darin keine Widersprüchlichkeit erkannt werden. Auch der von der belangten Behörde zitierte Auszug des Schriftsatzes vom 22. August 2013 ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet, die Schlussfolgerung zu ziehen, dass der Bf. entgegen seinen bisherigen Angaben ausschließlich in Österreich für die GmbH tätig geworden sein soll. So ist dem Schriftsatz einerseits zu entnehmen, dass das Lager in Deutschland lediglich teilweise untervermietet

worden sei, andererseits geht daraus hervor, dass der Bf. Schritte gesetzt habe, um am deutschen Markt wieder erfolgreicher sein zu können.

Beizupflichten ist der belangten Behörde jedoch, wenn sie darauf hinweist, dass das Tätigwerden des Bf. als Handelsvertreter ausschließlich in Deutschland nicht als erwiesen angenommen werden kann, da er es verabsäumte, die entsprechende Anlage des Handelsvertretervertrages vorzulegen. Auch können die vom Bf. angegebenen Aufenthaltstage im Inland seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht als zweifelsfrei erwiesen angenommen werden, da der Bf. keine entsprechenden Aufzeichnungen vorlegte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes – hier gleichbedeutend mit Innehabung – einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes ist demnach auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form abgestellt, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. In diesem Sinn können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Vor diesem Hintergrund hatte der Bf. sowohl in Österreich als auch in Deutschland einen Wohnsitz.

Art. 4 des mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (im Folgenden „DBA-Deutschland“), BGBl. BGBl. III Nr. 182/2002, lautet wie folgt:

„Artikel 4

Ansässige Person

(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);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.“

Nach dieser Bestimmung ist zunächst zu prüfen, in welchem Staat die Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine Wohnstätte verfügt, ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Für die Beurteilung dieser Frage ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen

sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008, Rn. 14).

Der Bf. hatte seine nächsten Verwandten (Mutter, Geschwister) in Deutschland. In Österreich hatte er persönlichen Kontakt zu E F, die unentgeltlich an seiner inländischen Adresse wohnte und mit der der Bf. laut eigenen Angaben freundschaftlich verbunden war. Dass E F die Lebensgefährtin des Bf. gewesen wäre, behauptete die belangte Behörde nicht ausdrücklich und wurde vom Bf. in Abrede gestellt. Über sonstige persönliche Beziehungen des Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen ist nichts Näheres bekannt. Es kann keine abschließende Aussage darüber getroffen werden, ob die Beziehung des Bf. zu seinen Verwandten oder die zu E F bedeutungsvoller war. Ob der inländische Wohnsitz des Bf. ausschließlich fremdfinanziert war, ist für sich genommen für die Beurteilung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht maßgeblich, zumal der Bf. plausible Gründe für eine Fremdfinanzierung der Immobilie vorbrachte. Wenn dies der belangten Behörde mangels Vorliegens von Ersparnissen des Bf. trotz bescheidener Lebensführung nicht plausibel erscheint, kann das Bundesfinanzgericht dem nicht folgen: Gerade weil der Bf. für das Haus Kreditraten zu zahlen hatte, war es ihm wohl nicht möglich, darüber hinaus Ersparnisse aufzubauen. Angesichts der steigenden Immobilienpreise erscheint das Vorgehen des Bf. nachvollziehbar. Was die wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. betrifft, ist zu beachten, dass er seine Einkünfte als Geschäftsführer der A GmbH aus Deutschland bezog. Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes liegen keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, dass sich die Ansässigkeit dieser Gesellschaft in den Jahren 2015 und 2016 tatsächlich im Inland und nicht in Deutschland befunden haben soll. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum betrieb er hingegen im Inland kein Unternehmen. Dies deutet auf das Vorliegen engerer wirtschaftlicher Beziehungen zu Deutschland und somit auf das Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Deutschland hin. Aus der Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland allein können im konkreten Fall keine weiteren Erkenntnisse über den Mittelpunkt der Lebensinteressen gewonnen werden (siehe dazu die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu RV/7101559/2018, die denselben Bf. betreffen). Doch selbst wenn sowohl das Vorliegen engerer wirtschaftlicher Beziehungen zu Deutschland in Abrede gestellt werden sollte als auch mangels Vorlage von Aufzeichnungen ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland nicht als erwiesen angenommen werden kann, liegen aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes keine ausreichenden Anhaltspunkte vor, um die Schlussfolgerung zu ziehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen oder der

gewöhnliche Aufenthalt des Bf. in den Jahren 2015 und 2016 entgegen dessen Ausführungen im Inland lag. Somit greift Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA-Deutschland, wonach die deutsche Staatsangehörigkeit des Bf. entscheidend für die Beurteilung seiner Ansässigkeit ist.

Somit war der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 gemäß Art. 4 DBA-Deutschland in Deutschland ansässig.

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Art. 21 Abs. 1 DBA-Deutschland besagt, dass Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Gemäß Abs. 2 ist Abs. 1 auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art. 6 Abs. 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Art. 7 beziehungsweise Art. 14 anzuwenden.

Fraglich ist, ob die Vermietung des LKW durch den Bf. als unternehmerische Tätigkeit zu bewerten ist. Da Art. 7 DBA-Deutschland diesen Begriff selbst nicht definiert, ist zwecks Definition auf nationales Recht zurückzugreifen; damit sind die in § 28 BAO enthaltenen Kriterien (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, Gewinnabsicht) entscheidend (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès*, Internationales Steuerrecht I/1 Unternehmensgewinne, Stand 31.12.2017, Rz 6). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 5.9.2012, 2012/15/0055) führt die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter ohne Hinzutreten weiterer Leistungen für sich genommen nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb; die bloße Vermietung weniger Maschinen begründet keinen Betrieb. Daraus ist zu schließen, dass die Vermietung des LKW durch den Bf. nicht unter Art. 7 DBA-Deutschland fällt. Mangels einer weiteren Bestimmung kommt somit Art. 21 Abs. 1 DBA-Deutschland zum Tragen. Somit kommt Deutschland das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Vermietung des LKW zu. Da das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte von keiner Partei behauptet wurde, ist auf Art. 21 Abs. 2 DBA-Deutschland nicht näher einzugehen.

Gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.

Da die A GmbH nach Art. 4 DBA-Deutschland nicht im Inland ansässig war, besteht auch gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland kein inländisches Besteuerungsrecht an den Einkünften des Bf. aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes 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 wurde. Da die Entscheidung der genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 24. Juni 2021