

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 23. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Das Einkommen im Jahr 2017 beträgt EUR 0,00 und die Einkommensteuer wird für das Jahr 2017 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 ist 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 den angefochtenen Bescheid. In ihrer Begründung führte sie aus, 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 sei 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. Bereits in den Einkommensteuerbescheiden 2011 und 2012 vom 23. Juli 2014 werde seitens der belangten Behörde davon ausgegangen, dass sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit in Österreich befinde und nicht in Deutschland. Diese Bescheide seien mittels Beschwerde vom 15. September 2014 bekämpft worden. Mittels Vorlageantrag vom 19. Februar 2018 sei die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt worden. Hinsichtlich der Begründung seines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise er auf seine Beschwerde vom 15. September 2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 (RV/7101559/2018) sowie seinen Vorlageantrag vom 19. Februar 2018 und möchte diese wie folgt ergänzen: Erst seit dem Jahr 2018 habe er

wieder Einkünfte in Österreich, da er sein Unternehmen in Deutschland, die A GmbH, gelöscht habe. Er versteuere ordnungsgemäß die Einkünfte seines Unternehmens in Österreich. Nach wie vor sei er aufgrund familiärer Bindungen und auch geschäftlich sehr oft in Deutschland. Seit dem Jahr 2018 habe sich somit sein Lebensmittelpunkt nach Österreich verlagert. Davor sei dies aber nicht der Fall gewesen. Er habe sowohl in Österreich als auch in Deutschland einen Wohnsitz. Beim Wohnsitz in Österreich handele es sich nur um einen Nebenwohnsitz. Der Mittelpunkt seines Lebens habe aber hauptsächlich in Deutschland stattgefunden. Der einzige Grund, warum er in Österreich ein Haus gekauft habe, sei beruflich bedingt gewesen. Er habe einen einzigen großen Kunden in Österreich gehabt, der im Jahr 2018 leider weggefallen sei. 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. Den Kauf des Hauses habe er aus Kostengründen getätigt, da auch die Anmietung eines Lagers mit Kosten verbunden gewesen wäre. Wenn er in Pension gehe, werde dieses Haus auch wiederverkauft werden. 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 Monate gedauert, sei aber durch Reisetätigkeiten unterbrochen worden, sodass die effektive Anwesenheit in Österreich noch kürzer gewesen sei. Zwischen sechs und sieben Monate pro Jahr halte er sich in Deutschland auf. 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 Lieferungen direkt von der Türkei zu seinem österreichischen Kunden erfolgt 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 auf Teilzeitbasis 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 (Beilagen 4 bis 6). Die Einkünfte enthielten auch Einkünfte als Dienstnehmer, hier handele es sich um Einkünfte im Rahmen eines zusätzlichen Dienstverhältnisses. Der Schwerpunkt seiner beruflichen Tätigkeit habe bis 2017 somit definitiv in Deutschland stattgefunden, sodass ein engerer Anknüpfungspunkt mit Deutschland gegeben gewesen sei. Es könne keinesfalls für den relevanten Zeitraum festgestellt werden, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gewesen sei. Wenn nicht bestimmt werden könne, wo der engere Anknüpfungspunkt bzw. der gewöhnliche Aufenthalt sei, gelte man in dem Staat als ansässig, dessen Staatsangehöriger man sei. Er sei nach wie vor deutscher Staatsbürger. Sein Lebensmittelpunkt sei ebenfalls in Deutschland gewesen. Er habe sich länger in Deutschland auf als in Österreich aufgehalten. Seine Ansässigkeit sei für den relevanten Zeitraum somit eindeutig in Deutschland gewesen. Wie bereits in der Beschwerde vom 29. Mai 2018 ausgeführt (RV/7101320/2020), habe er seit dem Jahr 2014 keinen Geschäftsführerbezug von der A GmbH aus Deutschland erhalten. Er habe seine Tätigkeiten

seitdem nur noch gegen Aufwandersatz ausgeführt und seine Einnahmen ordnungsgemäß in Deutschland versteuert. 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 handle. Bei der Vermietung von einzelnen beweglichen Gegenständen handle 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 mittels Beschwerdeentscheidung Einkünfte aus Leistungen vorgeschrieben worden. Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb seien gemäß Art. 7 DBA-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 DBA dem Ansässigkeitsstaat. Dieser sei in Deutschland gewesen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24. März 2020 forderte die belangte Behörde den Bf. auf nachzuweisen, mit welchen Mitteln er seine Lebenshaltungskosten (in welcher Höhe) finanziert habe und woher diese stammten. Weiters werde er gebeten, die Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem Haus in J (Gemeindeabgaben, Müllabgabe, Stromzahlungen, Heizungszahlungen; Kreditrückzahlungen und Zinszahlungen) sowie die Aufwendungen für sei Kraftfahrzeuge (Versicherung, Reparaturen, Service und Tankkosten) bekanntzugeben und nachzuweisen. Da er auch einen deutschen Wohnsitz benannt habe, möge er dafür auch die entsprechenden Aufwendungen (Miete, Abgaben, Betriebskosten) nachweislich bekanntgeben. Diesem Ergänzungsersuchen kam der Bf. am 5. Mai 2020 nach. Er wies darauf hin, für Essen nichts aufzuwenden, da dies im Inland von seiner in seinem Haus lebenden Bekannten Frau F finanziert werde und in Deutschland von seiner Mutter, er bezüglich Kleidung viele kostenlose Muster aus der Türkei erhalte, er in Deutschland freie Logis bei seinen Eltern habe und er somit keine Wohnungskosten tragen müsse und dass er keinen Urlaub mache, keine Kinder und keine Hobbys habe und er keine Lokale und Veranstaltungen besuche.

In ihrer Beschwerdeentscheidung änderte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid zu Lasten des Bf. ab. In ihrer Begründung führte sie aus, dass zum Grundsätzlichen auf die Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung für die Jahre 2015 und 2016 verwiesen werde (RV/7101320/2020). Die Einkünfte würden auf Basis der eingelangten Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 5. Mai 2020 (Darstellung der Lebenshaltungskosten) schätzungsweise ermittelt. Als Einkünfte aus sonstigen Leistungen (Vermietung LKW) würden wie in den Vorjahren EUR 4.800,00 angesetzt werden. Als Einkünfte aus selbständiger Arbeit würden EUR 24.612,94 angesetzt werden (EUR 29.412,94 Lebenshaltungskosten laut übermittelter Aufstellung abzüglich EUR 4.800,00 aus der

Vermietung des LKW). Die angeführten Rückerstattungen würden nicht mindernd berücksichtigt werden, da PKW-Kosten, Bekleidungskosten und sonstige Kosten nur pauschal angeführt worden seien und trotz der zumindest inflationär bedingten Preissteigerungen seit 2013 keine Änderung erfahren hätten.

In Folge stellte der Bf. einen Vorlageantrag. In diesem führte er insbesondere aus, dass für ihn die Grundlage für die Schätzung nicht nachvollziehbar sei. Offenbar sei seine Aufstellung vom 5. Mai 2020 herangezogen worden. In dieser sei genau aufgelistet, dass er in Deutschland Einkünfte in Höhe von EUR 16.520,73 versteuert habe. Weiters habe er von seiner deutschen GmbH EUR 13.320,40 als Aufwandsersatz erhalten. Nachdem diese Summe insgesamt EUR 29.841,13 betrage, gehe er davon aus, dass diese Einnahmen die Ausgangsbasis für die Schätzung der belangten Behörde seien. Sollte dies der Fall sein, dann sollte man sich die Einnahmen genau anschauen. Alleine EUR 13.320,40 habe er von der deutschen GmbH als Kostenersatz für Kilometergelder, Diäten und Nächtigungsgelder erhalten. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland seien diese Kosten Aufwandsätze und unterlägen somit nicht der Besteuerung. Warum diese plötzlich in Österreich der Besteuerung unterliegen sollten, sei mit keinem Wort erläutert oder ausgeführt worden. Die restlichen Einkünfte in Deutschland in Höhe von EUR 16.520,73 setzten sich aus EUR 8.510,00 aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus dem Gewinn eines Einzelunternehmens in Höhe von EUR 8.017,00 in Deutschland zusammen. Warum er mit diesen Einkünften seinen Lebensunterhalt nicht erfüllen können sollte, sei ihm nicht nachvollziehbar. Man habe sich mit seinen tatsächlichen Einkünften nicht auseinandergesetzt, sondern lediglich einen fiktiven Betrag als Geschäftsführer sowie Mieteinkünfte für einen LKW herangezogen. Nicht nur, dass ein willkürlicher Betrag in Höhe von EUR 1.600,00 pro Monat als Geschäftsführerbezug im Einkommensteuerbescheid für 2017 herangezogen worden sei, sei dieser auch noch in der Beschwerdeentscheidung erhöht worden. Er habe in seiner Aufstellung dargestellt, dass er mit seinem Einkommen das Auslangen finde. Für diese Zuschätzungen fehle somit jegliche Grundlage. Der Großteil seiner Einnahmen aus dem Jahr 2017 seien EUR 13.320,00, die als Kostenersätze steuerlich neutral seien. Sie würden somit weder in Österreich noch in Deutschland versteuert werden. Die restlichen Einnahmen würden ordnungsgemäß in Deutschland versteuert werden. Er habe im Jahr 2017 seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland und in Österreich in dem relevanten Zeitraum keine Einkünfte gehabt. Für die steuerliche Beurteilung sei somit auch das DBA mit Deutschland heranzuziehen.

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 sei viel in G, in H und I unterwegs gewesen. 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 A 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 X 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 C ist zwar noch vorhanden, wird aber teilweise untervermietet. Mit dem [sic!] neuen Bio-X (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 seiner inländischen als auch an seiner deutschen Wohnstätte auf.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage. 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 Tätigkeitwerden 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 ebensowenig 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 im Jahr 2017 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. im Jahr 2017 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. im Jahr 2017 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