

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 1/23, vom 9. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017, welche sich gemäß § 253 BAO auch gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 vom 21. August 2020 richtet, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2017 wird in der Höhe von 2.465,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. 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 (Bf.), welcher in Österreich bis zum Jahr 2014 als Profi-Fußballspieler tätig war, vermietet seit dem Jahr 2015 eine Wohnung in ***3***.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 bei beschränkter Steuerpflicht (E7-2017) erklärte der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von 10.800 Euro. Des Weiteren erklärte er einen Wohnsitz in Kroatien und gab durch Ankreuzen unter Punkt 4.2 der Einkommensteuererklärung bekannt, im Jahr 2017 in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt zu haben.

Mit Bescheid vom 7. November 2018 veranlagte die belangte Behörde den Bf. als **unbeschränkt steuerpflichtig** und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2017 – ohne

Berücksichtigung einer Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG - in der Höhe von 0,00 Euro fest.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2019 nahm die belangte Behörde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2017 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete die Wiederaufnahme mit einem neu hervorgekommenen ausländischen Lohnzettel des ***4***. Im neuen Einkommensteuer – Sachbescheid 2017 vom 9. Jänner 2019, mit welchem der Bf. wiederum als **unbeschränkt steuerpflichtig** veranlagt wurde, flossen die ausländischen nichtselbständigen Einkünfte in die Besteuerung mit ein.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 11. Februar 2019 wendete der Bf. ein, dass im angefochtenen Bescheid unberechtigterweise sein Welteinkommen versteuert werde. Der Bf. sei durch seinen Wohnsitz in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, gleichzeitig sei er aufgrund seiner Wohnsitze aber auch in Kroatien und in Litauen unbeschränkt steuerpflichtig. Im Hinblick darauf, dass der Bf. seit 15. Jänner 2017 in Litauen einen Dienstvertrag habe und dort auch mit seiner Frau lebe, habe er im Jahr 2017 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Litauen gehabt. Aus diesem Grund sei der Bf. in Litauen mit seinem Welteinkommen – also auch mit seinen litauischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - zu erfassen, während Österreich lediglich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der unbeschränkten Steuerpflicht unterziehen dürfe.

Im Zuge eines Ermittlungsverfahrens übermittelte der Bf. ua. eine Ansässigkeitsbescheinigung aus Kroatien sowie eine Wohnrechtsvereinbarung betreffend die Wohnung in ***3***, aus welcher hervorgeht, dass die Mieterin dem Bf. im Zeitraum vom 1.8.2015 bis 31.7.2018 das Nutzungsrecht für ein Zimmer mit allen Nebenräumen der vermieteten Wohnung unbeschränkt zur Verfügung stellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. August 2020 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise Folge und hob den Bescheid vom 9. Jänner 2019 auf.

Nach mehrfacher Fristverlängerung beantragte der Bf. die Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 14. Juli 2021 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 9. Jänner 2019 zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 28. April 2023 hat der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2017 vom 9. Jänner 2019 durch die Beschwerdeverentscheidung vom 24. August 2020 veranlagte die belangte Behörde den Bf.

mit Bescheid vom 21. August 2020 unter einer anderen Steuernummer als **beschränkt steuerpflichtig** und setzte die Einkommensteuer in der Höhe von 2.359,00 Euro fest.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15. Juni 2021 wies die belangte Behörde die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 9. Dezember 2020 als verspätet zurück.

Mit Eingabe vom 19. Juli 2021 beantragte der Bf. die Entscheidung über diese Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Am 28. April 2023 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht auch diese Beschwerde vom 9. Dezember 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 21. August 2020 zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Bf. ist Eigentümer der Wohnung in *****3*****, und bezog im Streitjahr 2017 Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung sowie ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Profi Fußballspieler in Litauen.

Im Hinblick auf das dem Bf. im Zeitraum vom 1.8.2015 bis 31.7.2018 seitens der Mieterin zur unbeschränkten Verfügung eingeräumte Nutzungsrecht an einem Zimmer mit allen Nebenräumen der vermieteten Wohnung erfolgt seitens des Bundesfinanzgerichts die Feststellung, dass der Bf. in Österreich einen Wohnsitz iSd. § 26 Abs. 1 BAO innehat.

Darüber hinaus hat der Bf. einen Wohnsitz in Kroatien und in Litauen inne.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. liegt unbestrittenermaßen in Litauen.

Streit besteht über die Höhe der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 sowie darüber, ob der Bf. in Österreich beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich ohne Widersprüche aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus der Wohnrechtsvereinbarung vom 1. August 2015 betreffend die Wohnung in *****3*****, aus welcher hervorgeht, dass die Mieterin dem Bf. das Nutzungsrecht für ein Zimmer der vermieteten Wohnung mit allen Nebenräumen unbeschränkt zur Verfügung stellt, sodass der Bf. trotz Vermietung die Verfügungsmacht über diese Räumlichkeiten nicht aufgegeben hat und somit seinen Wohnsitz im Inland beibehalten hat.

Betreffend die Beschwerde vom 9. Dezember 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 21. August 2020 ist deren Rechtzeitigkeit insofern nicht von Relevanz, als sich die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 9. Jänner 2019 (Veranlagung als unbeschränkt steuerpflichtig) gemäß § 253 BAO auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 21. August 2020 (Veranlagung als beschränkt steuerpflichtig) richtet und die Beschwerde vom 9. Dezember 2020 gegen den Bescheid vom 21. August 2020 daher nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde vom 11. Februar 2019 anzusehen ist (VwGH B 15.12.1992, 92/14/0121).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung:

§ 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 1 (1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) [...]

(4) [...]“

§ 26 BAO lautet auszugsweise:

„§ 26 (1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) [...]

(3) [...]“

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Litauen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 209/2005, (in der Folge **DBA Ö-Litauen**) lautet auszugsweise:

„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, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. 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 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) [...]

c) [...]

d) [...]

(3) [...]“

„Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

[...]“

„Artikel 24

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in Österreich ansässigen Person wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

(a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Litauen besteuert werden, so

nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis e diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus;

(b) [...]

(c) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden;

(d) [...]

(e) [...]

(2) Bei einer in Litauen ansässigen Person wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

(a) Bezieht eine in Litauen ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so rechnet Litauen, sofern sein innerstaatliches Recht keine günstigere Behandlung vorsieht,

i) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;

ii) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf keinesfalls den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen in Litauen übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen, oder auf das Vermögen, das in Österreich besteuert werden darf, entfällt.

(b) [...]“

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, mwN).

3.1.1. Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht

3.1.1.1. Wohnsitz in Österreich – unbeschränkte Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen; worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und 29.7.2010, 2010/15/0021).

Ein Wohnsitz iSd. § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Zur Begründung eines Wohnsitzes bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind; sie müssen ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können (vgl. VwGH 29.11.1965, 1281/65; VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150). Die Wohnung muss aber weder standesgemäß (vgl. VwGH 28.2.1973, 1356/72) noch zur Aufnahme der gesamten Familie geeignet sein (vgl. VwGH 29.11.1965, 1281/65). Auch das Verfügen über eine Wohnung, die nur aus beruflichen Gründen erforderlich ist, begründet steuerlich einen Wohnsitz, etwa auch Untermietzimmer und im Falle einer Dauermiete Hotelzimmer (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Der Bf. hat seinen Wohnsitz mit Erwerb der Wohnung in ***3***, begründet und hatte vor, die Wohnung beizubehalten und zu nutzen. Die Vermietung der Wohnung ist für die Annahme eines Wohnsitzes nicht schädlich, solange der Bf. die Möglichkeit hat, die Räumlichkeiten jederzeit selbst zu nutzen, wenn er das will.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sowie der seitens des Bf. vorgelegten Wohnrechtsvereinbarung vom 1. August 2015 wurde dem Bf. als Eigentümer der Wohnung in ***3***, seitens der Mieterin ein unentgeltliches Nutzungsrecht an einem Zimmer der vermieteten Wohnung mit allen Nebenräumen eingeräumt, worüber der Bf. unbeschränkt verfügen konnte.

Der Umstand, dass der Bf. während des gesamten Zeitraumes der Vermietung (1.8.2015 bis 31.7.2018) ein Nutzungsrecht an einem Zimmer mit allen Nebenräumen seiner Wohnung hatte, lässt darauf schließen, dass der Bf. trotz Vermietung die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht aufgegeben hat.

Damit hatte der Bf. im Streitjahr 2017 einen Wohnsitz im Inland und war daher gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig.

Daraus folgt gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988, dass alle vom Bf. in diesem Jahr erzielten in- und ausländischen Einkünfte (das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Einkommen) in Österreich zu versteuern sind, soweit dem nicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung getroffene Maßnahmen entgegenstehen.

3.1.1.2. Ansässigkeit iSd. DBA Ö-Litauen

Im Streitjahr 2017 war der Bf. aufgrund seiner Wohnsitze in Österreich, Litauen und Kroatien gemäß Artikel 4 Abs. 1 DDBA Ö-Litauen sowohl in Österreich, als auch in Litauen und Kroatien ansässig. Für diesen Fall sieht Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-Litauen vor, dass jener Staat als Ansässigkeitsstaat zu gelten hat, zu dem der Bf. die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Jahr 2017 unstrittig in Litauen lag, gilt der Bf. iSd. Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-Litauen im Streitjahr als in Litauen ansässig.

3.1.1.3. Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts

Durch Artikel 15 Abs. 1 DBA Ö-Litauen wird das österreichische Besteuerungsrecht auf den Anteil der unselbständigen Einkünfte eingeschränkt, welcher auf die Arbeitstage in Österreich entfällt. Dem entsprechen die Lohnzettel und Steuererklärungen samt Beilagen.

3.1.1.4. Progressionsvorbehalt

Artikel 24 Abs. 1 lit. c DBA Ö-Litauen bestimmt für Personen, die in Österreich ansässig sind, dass deren Einkünfte oder Vermögen, die nach dem DBA von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden dürfen (Progressionsvorbehalt).

Für Personen, die – wie der Bf. – infolge mehrerer Wohnsitze gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-Litauen in Litauen ansässig sind, enthält das DBA Ö-Litauen keine Bestimmungen über einen von Österreich anzuwendenden Progressionsvorbehalt. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils nur auf den Ansässigkeitsstaat, nicht jedoch auf den Quellenstaat.

Mit Erkenntnis vom 7. September 2022, Ra 2021/13/0067, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlich gelagerten Fall festgehalten, dass der Methodenartikel die Anwendung des Progressionsvorbehaltes durch den Quellenstaat nicht ausschließt. Für den Fall, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde, entfaltet das DBA Ö-Litauen hinsichtlich des Progressionsvorbehaltes keine Schrankenwirkung.

Da das innerstaatliche österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA Ö-Litauen die Heranziehung der litauischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes

nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen litauischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Profi Fußballspieler.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Da das Bundesfinanzgericht bei seiner Entscheidung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067) gefolgt ist, ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 2. Mai 2023