

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag.Dr. Katrin Allram in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BGB Wirtschaftsprüfer Steuerberater GmbH, Rellinghauser Str. 334 H, 45136 Essen, Deutschland, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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.) ist in Deutschland ansässig und hat im Jahr 2011 im Zusammenhang mit einem Filmprojekt für einen österreichischen Arbeitgeber teilweise in Österreich und teilweise in Deutschland gearbeitet. Streit besteht über den Umfang der (beschränkten) Steuerpflicht für diese Tätigkeit in Österreich.

Am 2. Dezember 2015 stellte die belangte Behörde ein schriftliches Auskunftsersuchen an den österreichischen Arbeitgeber des Bf. und ersuchte um Auskunft betreffend die Tätigkeitstage, die auf Österreich entfallen.

In der Eingabe vom 13. Jänner 2016 gab der österreichische Arbeitgeber des Bf. bekannt, dass sich der Bf. im Zeitraum 1. Jänner bis 18. Februar 2011 an ca. 45 Tagen zur Tätigkeitsverrichtung in Österreich aufgehalten habe.

Mit Eingabe vom 8. Juni 2016 reichte der Bf. eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein. Diese sei auf beschränkter Basis und nur in Höhe von 50% des Lohnzettels durchzuführen, da 50% der Einkünfte bereits in Deutschland versteuert worden seien.

Die belangte Behörde setzte die Einkommensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht für das Jahr 2011 mit Bescheid vom 15. Dezember 2016 in Höhe von Euro 3.883,00 fest.

Dagegen erhob der Bf. mit Eingabe vom 27. Dezember 2016 Beschwerde. Darin wurde ausgeführt, es sei zu berücksichtigen, dass in Deutschland bereits 50% der Einkünfte versteuert worden seien.

Mit Fragenvorhalt vom 5. September 2018 ersuchte die belangte Behörde den Bf. um Auskunft zur beschränkten Steuerpflicht der in Österreich erzielten Einkünfte sowie um Vorlage eines Besteuerungsnachweises in Deutschland.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Dezember 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einbehaltung der Lohnsteuer betreffend die Tätigkeit in Österreich für einen in Österreich ansässigen Arbeitgeber in Übereinstimmung mit der inländischen Rechtslage und dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2019 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der Bf. für eine österreichische Gesellschaft von Deutschland aus tätig gewesen sei.

Mit Ergänzungsersuchen vom 1. August 2019 ersuchte die belangte Behörde um Stellungnahme zu den Tätigkeitstagen in Österreich.

Mit Eingabe vom 9. September 2019 nahm der Bf. Stellung. Der Bf. sei bei einer österreichischen Gesellschaft beschäftigt gewesen und habe die Tätigkeit zum Teil tagsüber in Salzburg ausgeübt. Die Haupttätigkeit sei jedoch in Deutschland ausgeübt worden.

Mit Vorlagebericht vom 11. Dezember 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Stichtag 1. März 2023 der GA 1017 zur Entscheidung zugeteilt.

Mit Beschluss vom 6. September 2024 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. nach Darstellung des (vorläufigen) Sachverhaltes und der rechtlichen Rahmenbedingungen auf,

Nachweise zu den Tätigkeitstagen in Österreich und Deutschland betreffend die im Streitzeitraum ausgeübte Tätigkeit zu übermitteln.

Nach nochmaliger Zustellung des Beschlusses an die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 15. Oktober 2024 übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 20. November 2024 mehrere Unterlagen zu dem streitgegenständlichen Tätigkeitsverhältnis. Am 28. November 2024 langte eine ergänzende Stellungnahme des Bf. ein, der die deutsche Einkommensteuererklärung sowie der deutsche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 angeschlossen waren.

Mit Beschluss vom 29. November 2024 wurden der belangten Behörde die ergänzenden Eingaben des Bf. zur Kenntnis gebracht. Überdies teilte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit, dass vor dem Hintergrund der vorgelegten Unterlagen von einer Aufteilung der Tätigkeitstage von je zur Hälfte auf Österreich und Deutschland auszugehen sei. Demnach wäre der angefochtene Bescheid abzuändern und lediglich die Hälfte der Einkünfte der österreichischen Besteuerung zu unterziehen.

In der Eingabe vom 5. Dezember 2024 nahm die belangte Behörde dazu Stellung und führte aus, dass sie keine Einwände gegen diese Vorgehensweise habe.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat im Streitjahr 2011 keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Der Bf. wohnt in Deutschland. Der Wohnort in Deutschland liegt mehr als 30 km Luftlinie von der Grenze entfernt.

Der Bf. war im Streitjahr 2011 im Zeitraum 1. Jänner bis 7. Mai 2011 bei einem österreichischen Arbeitgeber, der ***GmbH***, beschäftigt. Der Bf. war als Produktionsleiter im Zusammenhang mit einer in Österreich gedrehten Filmproduktion tätig und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Tätigkeit wurde zu 50% in Österreich und zu 50% in Deutschland ausgeübt. Der österreichische Arbeitgeber hat für den genannten Zeitraum den Arbeitslohn an den Bf. bezahlt und diesbezüglich Lohnsteuer einbehalten und abgeführt. Mit Eingabe vom 8. Juni 2016 stellte der Bf. einen Antrag auf Veranlagung für ebendiese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, auf die vom Bf. ergänzend übermittelten Unterlagen sowie – was die Entfernung des Wohnortes von der österreichisch-deutschen Grenze betrifft – auf eine Abfrage von google.maps.

Die Aufteilung der Tätigkeitstage zu je 50% auf Österreich und Deutschland gründet sich (insbesondere) auf die Stellungnahme des Bf. vom 28. November 2024 sowie auf die deutsche Einkommensteuererklärung und den deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011. Aus den Besteuerungsnachweisen ergibt sich, dass die Hälfte der auf die streitgegenständliche Tätigkeit entfallenden Einkünfte in Deutschland besteuert worden ist. Die ergänzenden Eingaben des Bf. sowie die darauf gründende vorläufige Sachverhaltsfeststellung des Bundesfinanzgerichtes, wonach von einer Aufteilung der Tätigkeitstage von je der Hälfte auf Österreich und Deutschland auszugehen ist, wurden der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht. Die belangte Behörde brachte nichts Gegenteiliges vor und bestätigte, dass keine Einwände gegen diese Sachverhaltsfeststellung und die daraus abgeleitete rechtliche Beurteilung bestehen. Da sich auch aus den sonstigen Unterlagen des Verwaltungsaktes, die von einer Tätigkeit in Österreich und Deutschland in etwa im Verhältnis 50:50 ausgehen, keine Anhaltspunkte ergeben, dass diese Aufteilung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, darf das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einer Aufteilung der Tätigkeitstage je zu 50% auf Österreich und Deutschland ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 52/2009) unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2).

Da der Bf. unstrittig im Streitjahr in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, ist er in Österreich gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Der Bf. war im Streitjahr 2011 im Zeitraum 1. Jänner bis 7. Mai

2011 für einen österreichischen Arbeitgeber unselbständig tätig. Die beschränkte Steuerpflicht setzt voraus, dass die nichtselbständige Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird.

Ausgeübt wird eine Arbeit im Inland, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist; verwertet wird eine Arbeit im Inland, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist (vgl. VwGH 24.1.1996, 94/13/0194 mwN). Die Vermutung spricht für eine Verwertung nichtselbständiger Arbeit im Inland, wenn von einem inländischen Arbeitgeber Arbeitslohn ins Ausland geleistet wird. Es ist jedoch zu prüfen, ob der Erfolg der Tätigkeit unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt ist (vgl. VwGH 20.10.1982, 81/13/0083).

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt übte der Bf. die streitgegenständliche Tätigkeit als Produktionsleiter zu 50% in Österreich und zu 50% in Deutschland aus. Entsprechend den obigen Ausführungen unterliegen die Einkünfte betreffend die Tage, an denen der Bf. physisch in Österreich nichtselbständig tätig war, der beschränkten Steuerpflicht. In Hinblick auf die Tätigkeitstage in Deutschland ist entscheidend, ob die Arbeit im Inland verwertet wird. Unstrittig steht fest, dass der Bf. für einen österreichischen Arbeitgeber im Zusammenhang mit einer in Österreich gedrehten Filmproduktion tätig war und dass der österreichische Arbeitgeber den Arbeitslohn an den in Deutschland ansässigen Bf. ausbezahlt. Damit spricht nach der Rechtsprechung des VwGH zunächst die Vermutung für eine Verwertung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland. Da der Bf. für eine vom österreichischen Arbeitgeber abgewickelte Filmproduktion tätig war, ist – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – davon auszugehen, dass der wirtschaftliche Erfolg dieser Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt ist. Demnach unterliegen auch die Einkünfte betreffend die Tage, an denen der Bf. in Deutschland für den österreichischen Arbeitgeber gearbeitet hat, der beschränkten Steuerpflicht.

Der Bf. ist somit in Österreich (als Quellenstaat) beschränkt steuerpflichtig; zugleich ist er in Deutschland (als Wohnsitzstaat) unbeschränkt steuerpflichtig. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sehen Doppelbesteuerungsabkommen Beschränkungen der Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten vor.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (DBA Ö-D), BGBl. III Nr. 182/2002, regelt in Art. 15 unter dem Titel „Unselbständige Arbeit“ unter anderem das Folgende:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 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.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Art. 15 DBA Ö-D ist unter anderem im Verhältnis zu Art. 17 DBA Ö-D, der eine spezielle Vorschrift für Einkünfte von Künstlern und Sportlern enthält, subsidiär anzuwenden. Unter Künstlern im Sinn des Art. 17 DBA Ö-D sind nur Personen zu verstehen, die in der Öffentlichkeit und damit vor Publikum im Quellenstaat auftreten. Nicht vor Publikum auftretende Künstler (sog. werkherstellende oder werkschaffende Künstler) wie etwa Maler, Bildhauer, Restauratoren, Fotografen, Modeschöpfer, Designer, Architekten, Schriftsteller, Regisseure und Komponisten sind folglich keine Künstler nach Art. 17 DBA Ö-D (vgl. *Toifl* in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar² 2019, Art. 17 Rz 33). Da ein Produktionsleiter nicht als Künstler im Sinn des Art. 17 DBA Ö-D zu qualifizieren ist, gelangt im streitgegenständlichen Fall Art. 15 DBA Ö-D zur Anwendung.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-D wird das Besteuerungsrecht jenem Staat überlassen, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird. Es gilt also das „Arbeitsortprinzip“. Der Ort der Arbeitsausübung ist der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält bzw. wo er körperlich anwesend ist. Die bloße Verwertung stellt keine Tätigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens dar (vgl. *Waser* in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar² 2019, Art. 15 Rz 1). Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-D weist dem Tätigkeitsstaat (Österreich) das Besteuerungsrecht daher nur in Bezug auf die in seinem Hoheitsgebiet tatsächlich ausgeübte unselbständige Arbeit zu. Die Ausübung im anderen Vertragsstaat setzt nach Art. 15 Abs. 4 DBA Ö-D überdies voraus, dass die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind. Dies ist vorliegend unstrittig der Fall, zumal der Arbeitslohn in Österreich dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurde.

Abweichend von Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-D darf nach Abs. 2 der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für eine im Tätigkeitsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit in Anspruch nehmen, wenn die dort genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Im vorliegenden Fall wurden die Vergütungen jedoch von einem in Österreich ansässigen

Arbeitgeber gezahlt. Es kommt daher zu keinem Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat.

Für den streitgegenständlichen Fall folgt daraus: Art. 15 DBA Ö-D schränkt das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates (Österreich) dahingehend ein, dass dieser nur die in seinem Hoheitsgebiet tatsächlich ausgeübte unselbständige Arbeit besteuern darf. Da die bloße Verwertung der unselbständigen Tätigkeit im Inland nach den Regelungen des DBA Ö-D keine Tätigkeit darstellt, darf Österreich den auf die in Deutschland geleisteten Arbeitstage entfallenden Arbeitslohn des Bf. nicht der inländischen Besteuerung unterziehen. Es ist daher eine Aufteilung entsprechend den jeweils geleisteten Arbeitstagen vorzunehmen.

Nach dem oben festgestellten Sachverhalt übte der Bf. die Tätigkeit zu je 50% in Österreich und Deutschland aus. Den obigen Ausführungen entsprechend dürfen daher nur 50% der streitgegenständlichen Einkünfte in Österreich besteuert werden.

Der Beschwerde war folglich stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

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.

Bei der Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage wurde zum einen der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt. Zum anderen ergibt sich die Lösung eindeutig aus den innerstaatlichen Bestimmungen zur beschränkten Steuerpflicht und aus Art. 15 des DBA Österreich-Deutschland. Insgesamt liegt damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 7. Jänner 2025