



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch B, vom 12. September 2011 betreffend Erstattung von Abzugsteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der zu erstattende Betrag an Abzugsteuer mit 820,00 € festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist in der Schweiz ansässig. Im streitgegenständlichen Jahr 2010 erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als "geringfügig beschäftigter Angestellter" an der X-Universität, Y, in Höhe von 9.254,06 €, wovon der Arbeitgeber 1.850,81 € an Lohnsteuer einbehält. Seine Tätigkeit bestand zum einen aus einer Lehrtätigkeit, beschränkt auf drei ein- bis zweitägige Blockveranstaltungen (jeweils im April, Juni und September 2010), und zum anderen aus der Betreuung bzw. Begutachtung der im Rahmen dieser Veranstaltungen verfassten Abschlussarbeiten der Studierenden.

Am 29. August 2011 langte der Antrag des Bw. vom 12. August 2011 auf Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer (Lohnsteuer) für das Jahr 2010, versehen mit einer Ansässigkeitsbestätigung der Steuerverwaltung A-Stadt, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ein.

Mit Bescheid dieses Finanzamtes vom 12. September 2011 wurde der Antrag mit der Begründung abgewiesen, dass gemäß Art. 15 DBA Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat Österreich zustehe.

Gegen den angeführten Bescheid er hob der Bw. am 10. Oktober 2011 Berufung:

Der für Fragen des DBA Österreich-Schweiz zuständige Sachbearbeiter (C) beim Finanzdepartement des Kantons A-Stadt habe dem Bw. den Sachverhalt erläutert, und da Art. 15 DBA Österreich-Schweiz voraussetze, dass die Tätigkeit in physischer Anwesenheit durchgeführt werden müsse, lege er Berufung gegen den Bescheid ein.

Nur einen Teil der von ihm erbrachten Leistungen (Lehrtätigkeit, Durchführung von Prüfungen) erbringe der Bw. in Österreich. Die Betreuung, Begutachtung und das Erstellen der Gutachten hingegen erbringe er in der Schweiz, wo er ansässig und steuerpflichtig sei.

Aufstellung der in der Schweiz erbrachten Leistungen:

	Vertrag vom	Leistung	Brutto	Lohnsteuer
1)	11.4.2010	Betreuung und Begutachtung Devaluation	500,00 €	133,40 €
2.1)	19.11.2010	Betreuung und Begutachtung der Projektarbeiten,	3.150,00 €	627,50 €
2.2)		Erstellung von Gutachten		

Dieser Vertrag enthalte Leistungen, die sowohl in Österreich als auch in der Schweiz erbracht worden seien. Gemäß Beiblatt zum Vertrag werde der Gesamtbetrag von 3.850,00 € in einen Österreichanteil von 750,00 € und einen Schweizanteil von 3.150,00 € geteilt; die anfallende Lohnsteuer würde demnach für Österreich 142,50 € bzw. 627,50 € für die Schweiz betragen. Demgemäß würde sich der Rückzahlungsbetrag der österreichischen Abzugsteuer auf die Summe von 760,90 € reduzieren.

Der Berufung waren ua. beigeschlossen:

- Die Ablichtung eines Vertrages betreffend "Betreuung und Begutachtung von Abschlussarbeiten/Masterthesen" im Universitätslehrgang "Fmanagement", abgeschlossen am 10. April 2010 zwischen der X-Universität und dem Bw. (S 16 Finanzamtsakt). Der Ort der Leistungserbringung ist mit "Ausland" vereinbart; das Pauschalhonorar beträgt 500,00 € brutto.

- Die Ablichtung eines Vertrages betreffend "Lehrtätigkeit" im Universitätslehrgang "Fmanagement", abgeschlossen am 11. April 2010 zwischen der X-Universität und dem Bw. (S 17 Finanzamtsakt). Der Zeitraum der Vortragstätigkeit (12 Unterrichtseinheiten) ist mit 10. April bis 11. April 2010 vereinbart, der Ort der Leistungserbringung mit "Inland"; das Pauschalhonorar beträgt insgesamt 1.500,00 € brutto.

- Die Ablichtung eines Vertrages betreffend "Betreuung und Begutachtung von Abschlussarbeiten/Masterthesen" im Universitätslehrgang "Fmanagement", abgeschlossen am 19. November 2010 zwischen der X-Universität und dem Bw. (S 18 Finanzamtsakt). Der Ort der Leistungserbringung ist mit "Inland" vereinbart, die Stundenanzahl mit 25; das Pauschalhonorar beträgt 3.850,00 € brutto. Zu diesem Vertrag befindet sich auf S 19 Finanzamtsakt ein "Beiblatt" mit folgendem Wortlaut:

"Beiblatt zu Vertrag G

Folgende Leistungen werden im Ausland erbracht:

1. Betreuung der Projektarbeiten in H im Ausmaß von ca. 1,5 – 2 Stunden, je Woche von der 17. KW zur 39. KW, dh. 23 Wochen bzw. ca. 2 Tage

2. Begutachtung der Projektarbeiten und Erstellung je einer schriftlichen Beurteilung

Folgende Leistungen werden im Inland erbracht:

3. Beisitz bei den Projektpräsentationen in I (0,5 Tage)

4. Abschließende Besprechung der Projektarbeiten und Notenvergabe in J (0,5 Tage)

Punkte 3. und 4. entsprechen 6 Unterrichtseinheiten a 125,00 € = 750,00 € brutto

Das Honorar inkludiert allfällige Fahrtkosten für Vorbesprechung, Projektpräsentation und Abschlussbesprechung.

J, 19.11.2010

[Name, Unterschrift des Bw.; Stempel der X-Universität]

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. November 2011 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung als unbegründet ab:

Der Bw. habe Berufung mit der Begründung der erforderlichen physischen Anwesenheit in Österreich erhoben und begehre eine Teilbesteuerung für den in Österreich physisch verbrachten Anteil.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 seien ausländische Gastlehrer an österreichischen Bildungseinrichtungen als deren Arbeitnehmer einzustufen, wenn ihre Lehrtätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplans

ausgeübt werde, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst seien.

Die Lehrtätigkeit sei nach Verkehrsauffassung eine einheitliche Tätigkeit, deren Mittelpunkt jener Ort sei, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolge. Bei einem Lehrbeauftragten an einer Universität sei dieser Mittelpunkt bzw. Schwerpunkt zweifellos die Universität. Die Frage der Aufteilung in Tätigkeitsanteile direkt an der Universität und außerhalb der Universität stelle sich nicht.

Der Bw. sei im gegenständlichen Kalenderjahr als Lehrbeauftragter an der X-Universität als geringfügig Beschäftigter tätig gewesen. Der Mittelpunkt dieser Lehrtätigkeit sei zweifellos an dieser Universität gelegen gewesen. Der Antrag auf Rückerstattung der österreichischen Abzugsteuer (Lohnsteuer) sei daher gemäß Art. 15 DBA Österreich-Schweiz abzuweisen.

In seinem Vorlageantrag vom 5. Dezember 2011 führte der Bw. aus, in der Berufungsvorentscheidung werde die Ablehnung damit begründet, dass "die Lehrtätigkeit nach Verkehrsauffassung eine einheitliche Tätigkeit ist, deren Mittelpunkt jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolgt". Außerdem werde angeführt, dass der Bw. als "Lehrbeauftragter der X-Universität als geringfügig Beschäftigter" tätig gewesen sei; daraus werde geschlossen, dass "der Mittelpunkt dieser Lehrtätigkeit ... zweifellos an der X-Universität" gelegen gewesen sei.

Normalerweise gehörten Lehrtätigkeit und Betreuung der Studierenden zusammen. Normalerweise verfüge der Dozierende auch über ein Büro bzw. werde ihm als Gastdozent innerhalb der Universität ein Ort zur Verfügung gestellt, an dem all diese Tätigkeiten während des laufenden Semesters zumeist wöchentlich durchgeführt werden könnten. Doch diese Normalität treffe bei der steuerlich als Erwachsenenbildungsanstalt gewerteten X-Universität nicht zu.

Die Leistungen des Bw. für die X-Universität gliederten sich (1.) in eine Lehrtätigkeit und (2.) in die Betreuung bzw. Begutachtung der schriftlichen Arbeiten.

Zu (1.) Seine Lehrtätigkeit beschränke sich auf drei zweitägige Blockveranstaltungen, die jeweils im April, Juni und September durchgeführt würden. Diese Tätigkeit führe der Bw. vor Ort an der X-Universität durch und hierfür treffe die Begründung des Finanzamtes absolut zu.

Zu (2.) Da es sich bei der X-Universität um eine Weiterbildungsinstitution mit hoher Fluktuation handle, reisten die größtenteils aus dem Ausland stammenden Studierenden ebenso wie die meisten Dozierenden zu den Blockveranstaltungen an und wieder ab. Die Betreuung der Abschlussarbeiten der Studierenden erfolge ausnahmslos über Mail und in

dringenden Notfällen auch einmal über Telefon. Dies erledige der Bw. von A aus, da er an der X-Universität weder über ein Büro noch einen Schreibtisch verfüge. Es sei nicht im Interesse dieser Universität, dass alle externen Dozierenden Büroräumlichkeit und Schreibtisch erhielten. Insofern könne die X-Universität auch nicht der Mittelpunkt dieser Tätigkeit sein. Auch die hiermit verbundenen Kosten (Telefon, Infrastruktur) würden nicht von dieser Universität getragen, sondern seien im Honorar pauschal inkludiert.

Die X-Universität treffe bei den Verträgen und Honorarnoten eine Unterscheidung zum Ort der Leistungserbringung in In- und Ausland. Zum Inland gehöre die Vortragstätigkeit inklusive Skriptenerstellung, zum Ausland die Betreuung und Begutachtung von Abschlussarbeiten und Masterthesen. Bei den Honorarabrechnungen und Lohn- bzw. Gehaltsabrechnungen gebe es diese Unterscheidung jedoch nicht mehr und alles werde zusammengerechnet. Somit überschreite der Bw. die beitragsfreie pauschale Aufwandsentschädigung bis zur Höhe von 3.226,68 € pro Kalenderjahr und werde bei der E Gebietskrankenkasse geringfügig versichert. Den Missstand der fehlenden Aufteilung der Bezüge in In- und Ausland habe er bei der Personalabteilung der X-Universität zur Sprache gebracht, und die Sachbearbeiterinnen hätten dann jedes Mal auf die Möglichkeit der Rückerstattung der Abzugsteuer beim zuständigen Finanzamt verwiesen.

Nach Ansicht des Bw. und des Finanzdepartements des Kantons A-Stadt stehe ihm die Rückerstattung der Abzugsteuer gemäß Art. 15 DBA Österreich-Schweiz für die im Ausland, also physisch in der Schweiz, erbrachten Leistungen in Höhe von 760,90 € zu.

2010			brutto	netto	Abzug LSt
1.4.	Gutachten MA	Ausland	+500,00 €		133,40 €
10.-11.4.	Vortrag	Inland	1.500,00 €	1.600,00 €	266,60 €
12.-13.6.	Vortrag	Inland	2.050,02 €	1.490,83 €	410,00 €
13.9.	Vortrag	Inland	687,04 €	549,63 €	137,41 €
19.11.	Präsentation Gutachten	Inlandsanteil Auslandsanteil	+750,00 € 3.100,00 €	2.723,37 €	770,00 €
19.11.	Gutachten MA	Ausland	500,00 €	364,93 €	133,40 €
					1.850,81 €

Hiervon mache der Anteil Österreich 814,01 € und der Rückzahlungsbetrag an österreichischer Abzugsteuer 1.036,80 € aus.

Dem Vorlageantrag waren – neben den bereits der Berufung beigelegten Unterlagen (siehe oben) – beigeschlossen:

- Die Ablichtung eines Vertrages betreffend "Lehrtätigkeit" im Universitätslehrgang "Fmanagement", abgeschlossen am 12. Juni 2010 zwischen der X-Universität und dem Bw. (S 5 Finanzamtsakt). Der Zeitraum der Vortragstätigkeit (14 Unterrichtseinheiten) ist mit 12. Juni bis 13. Juni 2010 vereinbart, der Ort der Leistungserbringung mit "Inland"; das Pauschalhonorar beträgt insgesamt 2.050,02 € brutto.
- Die Ablichtung eines Vertrages betreffend "Lehrtätigkeit" im Universitätslehrgang "Fmanagement", abgeschlossen am 11. September 2010 zwischen der X-Universität und dem Bw. (S 6 Finanzamtsakt). Der Tag der Vortragstätigkeit (8 Unterrichtseinheiten) ist mit 13. September 2010 vereinbart, der Ort der Leistungserbringung mit "Inland"; das Pauschalhonorar beträgt insgesamt 687,04 € brutto.

Am 16. Jänner 2012 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idgF, sind Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idgF, lautet:

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

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob die vom Bw., der in der Schweiz ansässig ist, im Jahr 2010 in Österreich erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze der Besteuerung in Österreich unterliegen (so das Finanzamt) oder ob nur jener Teil dieser Einkünfte, der auf die Arbeit, die in physischer

Anwesenheit in Österreich erbracht wurde, entfällt, der Besteuerung in Österreich unterliegt (so der Bw.).

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Art. 15 DBA Österreich-Schweiz entspricht im Allgemeinen Art. 15 OECD-Musterabkommen (*Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Band 4, 27. Lieferung, FN 1) zu Art. 15 DBA Österreich-Schweiz). Art. 15 OECD-Musterabkommen erfasst "Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen...aus unselbständiger Arbeit...". Auf österreichischer Seite erfasst Art. 15 OECD-Musterabkommen die unter § 25 EStG 1988 fallenden Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (mit Ausnahme der Ruhegenüsse und der Bezüge der bei der öffentlichen Hand Beschäftigten; vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Band 1, 32. Lieferung, Z 15 Tz 6 f.). Solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) liegen im gegenständlichen Fall vor.

Art. 15 OECD-Musterabkommen (und diesem folgend Art. 15 DBA Österreich-Schweiz) weisen das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit dem *Ansässigkeitsstaat* des Arbeitnehmers zu. *Dessen DBA-Partnerstaat (im gegenständlichen Fall Österreich) erlangt ein Besteuerungsrecht daran nur dann, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit unter physischer Anwesenheit im Gebiet des Partnerstaates ausübt und diesem damit insoweit die Qualifikation des Quellenstaates der Einkünfte vermittelt* (*Philipp/Loukota/Jirousek*, Band 1, 32. Lieferung, Z 15 Tz 14). Daher sind, wenn von einem österreichischen Arbeitgeber im DBA-Ausland ansässige Arbeitnehmer angestellt werden, die Arbeitslöhne in Österreich insoweit von der Besteuerung *freizustellen*, als der Arbeitsort *nicht* in Österreich gelegen ist (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Band 1, 32. Lieferung, Z 15 Tz 25).

Im gegenständlichen Fall hat der in der Schweiz ansässige Bw. – va. durch Vorlage seiner mit der X-Universität im Jahr 2010 abgeschlossenen Verträge – überzeugend dargelegt, dass nur ein Teil der in diesen Verträgen vereinbarten Arbeitsleistungen (im Wesentlichen die in drei ein- bis zweitägige Blockveranstaltungen zusammengefasste Lehrtätigkeit, nicht jedoch die Betreuung und Begutachtung der Abschlussarbeiten) in Österreich erbracht wird. So geht etwa aus dem "Beiblatt" zum Vertrag betreffend "Betreuung und Begutachtung von Abschlussarbeiten/Masterthesen" im Universitätslehrgang "Fmanagement" vom 19. November 2010 (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) hervor, dass von den vereinbarten 25 Arbeitsstunden nur 6 in Österreich erbracht wurden; der Vertrag betreffend Betreuung und Begutachtung von Abschlussarbeiten/Masterthesen" im Universitätslehrgang "Fmanagement" vom 10. April 2010

(siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges) weist als vereinbarten Ort der Leistungserbringung "Ausland" aus.

Da, wie oben ausgeführt, für die Anwendung des dem Art. 15 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Art. 15 DBA Österreich-Schweiz entscheidend ist, wo die Arbeit vom Arbeitnehmer *physisch ausgeübt* wird (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Band 1, 32. Lieferung, Z 15 Tz 21), ist der Bw. mit seinem Vorbringen, die auf seine physische Anwesenheit in der Schweiz entfallende Arbeitsleistung sei von der Besteuerung in Österreich ausgenommen, im Recht, weshalb der darauf entfallende Teil der österreichischen Abzugsteuer rückzuerstattet ist.

Zur Höhe dieses rückzuerstattenden Teils der Abzugsteuer ist festzuhalten, dass der Bw. in seiner Berufung und in seinem Vorlageantrag einerseits ausgeführt hat, dieser betrage 760,90 €; in seinem Vorlageantrag hat er andererseits auch einen Betrag von 1.036,80 € genannt. Der vom österreichischen Arbeitgeber angewendete Steuersatz für die Abzugsteuer betrug richtig 20% (von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.254,06 € wurden 1.850,81 € an Lohnsteuer einbehalten, siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges), sodass auch die teilweise Rückerstattung der Abzugsteuer nur in dieser Höhe erfolgen kann. Somit ergibt sich bei einem glaubhaft gemachten "Auslandsanteil" der Einkünfte von insgesamt 4.100,00 € (siehe dazu die vom Bw. in seinem Vorlageantrag angeführte Aufstellung) eine rückzuerstattende Abzugsteuer von 820,00 €.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2012