



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 24. März 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 8. Jänner 1999 und 19. Jänner 1999 betreffend Einkommensteuer für 1995, 1996 und 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	93.410,00 S	Einkommensteuer	7.526,54 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-43.280,00 S
				-35.753,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) für 1995				-2.598,27 €
1996	Einkommen	886.511,00 S	Einkommensteuer	312.727,11 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-266.398,22 S
				46.329,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung) für 1996				3.366,86 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	918.077,00 S	Einkommensteuer	328.986,80 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-288.137,22 S
				40.850,00 S
<i>ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung) für 1997</i>				<i>2.968,69 €</i>

Die Festsetzung der Einkommensteuer für 1997 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung endgültig. Die Fälligkeit der Nachforderungen ist der Buchungsmittelteilung des Finanzamtes zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Zur Einkommensteuer für 1995:

Der Berufungswerber brachte am 6. August 1998 beim Finanzamt die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1995 ein. Darin erklärte er, dass er vom 1. November 1995 bis 31. Dezember 1995 bei der Firma N. Austria GmbH ein Dienstverhältnis hatte. Weiters hatte er außer den angeführten Bezügen vom 1. Jänner 1995 bis 31. Oktober 1995 Einkünfte von der N. Arzneimittel GmbH in K. in Höhe von brutto 778.323,00 S. Der Berufungswerber machte als Werbungskosten die Betriebsratsumlage in Höhe von 715,00 S und Familienheimfahrten in Höhe von 19.543,50 S geltend. Der Berufungswerber legte für das Jahr 1995 einen Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes K. V von 29. Jänner 1997 vor. Daraus geht ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 89.441,00 DM hervor. Weiters wurde eine Ablichtung der Einkommensteuererklärung vom 14. Dezember 1994, die der Berufungswerber dem Finanzamt K. vorgelegt hat, beim Finanzamt eingebracht.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 1999 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1995 mit einer Gutschrift von 12.282,00 S fest. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 125.744,00 S berücksichtigt (Bezugsauszahlende Stelle: H. N. P. AG). Weiters hat das Finanzamt Werbungskosten in Höhe von 30.696,00 S und den Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von 1.638,00 S berücksichtigt, so dass das inländische Einkommen mit 93.410,00 S berechnet wurde. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden die ausländischen Einkünfte in Höhe von 617.143,00 S der Bemessungsgrundlage hinzu gezählt und damit ein Durchschnittsteuersatz

von 32,92 % ermittelt. In der gesondert ergangenen Begründung vom 8. Jänner 1999 hat das Finanzamt zur unbeschränkten Steuerpflicht angeführt:

"Das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes erfordert keinen gleich bleibenden Aufenthaltsort. Es genügt, dass sich jemand in einem bestimmten Gebiet vorübergehend aufhält. Ist mit dem gewöhnlichen Aufenthalt die unbeschränkte Abgabepflicht verbunden, so tritt diese stets dann ein, wenn der Inlandsaufenthalt länger als 6 Monate dauert und zwar auch schon für die ersten 6 Monate. Die sechsmonatige Aufenthaltsdauer muss nicht in einem Kalenderjahr vorgelegen haben."

Zum Unterhaltsabsetzbetrag wurde angeführt, dass eine Berücksichtigung nicht möglich gewesen wäre, da die Kinder im Haushalt des Berufungswerbers wohnen und somit die Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3b EStG 1988 nicht erfüllt seien. Zu den Sonderausgaben wurde angeführt, dass Versicherungsprämien nur dann abzugsfähig seien, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Da diese Voraussetzungen nicht erfüllt seien, hätten die Versicherungsprämien nicht berücksichtigt werden können.

In der gegenständlichen Berufung führte der Berufungswerber Folgendes aus:

"Von der Behörde war davon ausgegangen worden, dass mein Aufenthalt in Österreich im Jahre 1995 länger als sechs Monate betragen hat, obwohl ich hier nur zwei Monate tätig war. Der Grund hierfür dürfte vermutlich der sein, dass die Firma N. - Austria ursprünglich eine falsche Lohnbestätigung (Datum 1.1.-31.12.1995) ausgestellt hat, die ich hiermit berichtige, nämlich: 1.11.-31.12.1995 (vgl. Anlage). (Wie aus den Jahreslohnzetteln der Jahre 1996 und 1997 hervorgeht, belaufen sich meine Jahreseinkünfte brutto jeweils auf mehr als 1,000.000,00 S, während jene 1995 nur 125.744,00 S ausmachen.)"

Es wurde beantragt, für das Jahr 1995 die Veranlagung unter Anwendung der Vorschriften für die beschränkte Steuerpflicht vorzunehmen. Ein berichtigter Lohnzettel für den Zeitraum vom 1. November 1995 bis 31. Dezember 1995 der Firma N. - Austria GmbH wurde der Berufung beigelegt.

Zur Einkommensteuer für 1996:

Am 6. August 1998 brachte der Berufungswerber die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1996 beim Finanzamt ein. Darin teilte er mit, dass er ein Dienstverhältnis bei der Fa. N. Austria GmbH hätte. Weiters würde er Einkünfte aufgrund einer Dienstleistung und aufgrund seiner wissenschaftlichen Beratertätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland in Höhe von 559.027,00 S beziehen. Der Berufungswerber machte Werbungskosten in Höhe von 124.657,00 S geltend. In einer Beilage zur Steuererklärung für 1996 teilte er mit, dass nach Vereinbarung mit dem Finanzamt K. seine deutschen Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Neuerdings erhebe das

Finanzamt K. Anspruch auf die unbeschränkte Steuerpflicht. Seine deutschen Einkünfte würden bestehen aus:

a) Beratertätigkeit für die Firma N. Arzneimittel GmbH, I. bei K., 3.600,00 DM pro Monat, insgesamt inkl. November + Dezember 1995 50.400,00 DM

b) Arbeitnehmererfinder – Vergütung für 1995 aus früherer nicht selbständiger Arbeit in Deutschland: 32.206,00 DM

Ein erster Steuerbescheid des deutschen Finanzamtes liege vor, der allerdings noch revidiert werden müsse. Bei der Beratertätigkeit würden keine Werbungskosten entstehen. Bei der Arbeitnehmererfinder – Vergütung hätte er nachträglich die Werbungskostenpauschale von 2.000,00 DM geltend gemacht um diese Einkünfte der nicht selbstständigen Arbeit zugeordnet. Bislang liege noch keine Reaktion des Finanzamtes vor.

Der Berufungswerber hat ein an das Finanzamt K. II gerichtetes Schreiben von

11. August 1998 in Ablichtung der Abgabenerklärung beigelegt. Darin führte er aus, dass bei seiner Steuererklärung für 1996 ein Fehler unterlaufen sei. Er lege eine korrigierte Version der Einkommensteuererklärung vor und ersuche um Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales. Zur Steuererklärung für das Jahr 1997 führte er aus, dass sich die Einkünfte wie folgt zusammensetzten:

a) aus Einkünften aus selbständiger Arbeit; wissenschaftliche Beratung der Firma N. Arzneimittel für 3.600,00 DM monatlich, dass sind daher 43.200,00 DM jährlich und

b) aus Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit; Arbeitnehmererfinder-Vergütung aus einer früheren Anstellung bei der Firma N. Arzneimittel. Der Betrag der Arbeitnehmererfinder-Vergütung sei in zwei Raten gezahlt worden.

Eine Ablichtung der an das Finanzamt in K. gerichteten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 wurde vorgelegt. Auch der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes K. II vom 16. Juli 1998 wurde der Abgabenerklärung beigelegt. Bei diesem Bescheid wurde ein Einkommen in Höhe von 81.861,00 DM berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 1999 hat das FA die Einkommensteuer für das Jahr 1996 mit 8.331,00 S festgesetzt. Das Finanzamt hat bei der Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit in Höhe von 761.947,00 S (Arbeitgeber: N. Austria GmbH) und Werbungskosten in Höhe von 97.657,00 S berücksichtigt. Zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes wurden weiters ausländische Einkünfte in Höhe von 564.841,00 S den inländischen Einkünften in Höhe von 664.290,00 S hinzu gerechnet, sodass sich als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz ein Betrag von 1,229.100,00 S ergeben hat. In der gesondert ergangenen Begründung vom 8. Jänner 1999 wurde angeführt, dass

der Baukostenzuschuss für 1996 nur mit einem Zehntel des Baukostenzuschusses berücksichtigt werden kann. Hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages wurde auf die Begründung des Vorjahres verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

"Bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes war nicht berücksichtigt worden, dass von den deutschen Gesamteinnahmen in Höhe von 81.861,00 DM bzw. 564.841,00 S 32.206,00 DM (entsprechend 222.221,00 S) Einkünfte aus Dienstleistungen sind, deren Verwertung in Österreich erfolgt und daher im Ausmaß eines Sechstels

*der in Österreich steuerpflichtigen
Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit von 664.290,00 S
samt der in Deutschland vom selben Dienst
geber erhaltenen Vergütungen von 222.221,00 S
dh. zusammen 886.511,00 S
davon ein Sechstel 147.752,00 S*

mit 6% zu versteuern sind. Ich ersuche um Berücksichtigung. (Eine Bestätigung meines Dienstgebers hinsichtlich der Dienstleistung kann jederzeit nachgebracht werden.)

Daneben ersuche ich bei der Ermittlung der deutschen Einkünfte um Berücksichtigung des Werbungskosten-Pauschales von 2.000,00 DM für die Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit laut Berufung vom 11.08.1998 gegen den deutschen Bescheid vom 16.07.1998, welche Unterlagen Ihnen bereits vorliegen."

Am 1. Juli 2002 brachte der Berufungswerber eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 beim Finanzamt ein. Daraus geht hervor, dass er vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 von der Fa. N. Austria Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Weiters machte er Werbungskosten in Höhe von 97.657,00 S geltend. Schließlich führte er an, dass er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nicht Lohnsteuerpflichtig seien, in Höhe von 32.206,00 DM (Dienstnehmererfindervergütung) bezogen hätte. Weiters hat er angegeben, dass neben den angeführten Einkünften auch Einkünfte bezogen wurden, für die das Besteuerungsrecht aufgrund von DBA einem anderen Staat zusteht. Diese Einkünfte wurden mit 35.542,00 DM angegeben und auf eine Kopie des deutschen Steuerbescheides verwiesen. Als Sonderausgaben machte er Versicherungsbeiträge von 39.928,00 S geltend. Der Erklärung wurde ein Kontoauszug vom Juli 1996 beigelegt aus dem eine Einzahlung von 32.206,00 DM hervor geht. Der Berufungswerber legte eine Ablichtung des Einkommensteuerbescheides für 1996 des Finanzamtes K. V vom 27. März 2002 vor. Daraus geht hervor, dass das zu versteuernde Einkommen 35.542,00 DM beträgt. Weiters wurde ein Bezugsnachweis für den Zeitraum vom 01. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 von der Fa. N. Austria GmbH vorgelegt. Auch Bestätigungen über die geleisteten Sonderausgaben und Werbungskosten wurden beigelegt.

Zur Einkommensteuer für 1997:

Am 6. August 1998 brachte der Berufungswerber die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 beim Finanzamt ein. Darin führte er aus, dass er bei der Fa. N. Austria GmbH vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 beschäftigt war. Weiters hat er angeführt, dass er Einkünfte aus Dienstleistungen und der wissenschaftliche Beratertätigkeit in Höhe von 537.111,00 S bezogen hätte. Als Sonderausgaben machte er Personenversicherungen in Höhe von 38.760,31 S geltend. Weiters machte er Werbungskosten in Höhe von 102.288,00 S geltend. Der Abgabenerklärung legte der Berufungswerber eine Aufstellung über die Werbungskosten bei. Daraus geht hervor, dass er Werbungskosten für Familienheimfahrten, eine Zweitwohnung, die Betriebsratsumlage, einen Solidarbeitrag, für diverse Mitgliedsbeiträge, für Fortbildung und für Fachliteratur geltend macht. Die einzelnen Werbungskosten wurden detailliert dargestellt. Weiters legte er einen Lohnzettel für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 der Firma N. Austria GmbH vor. Der Berufungswerber schlüsselte die Einkünfte, die in Deutschland versteuert wurden, wie folgt auf:

wissenschaftliche Beratertätigkeit:	43.200,00 DM
Arbeitnehmererfinder-Vergütung 1992 bis 1994:	35.530,00 DM
Werbungskostenpauschale -	2.000,00 DM
Summe:	76.730,00 DM
	(537.110,00 S)

In einem Vorhalt vom 13. November 1998 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber die deutschen Steuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 nachzureichen. Weiters wurde er ersucht darzulegen, welche Werbungskosten bereits bei der Veranlagung in Deutschland berücksichtigt wurden. Schließlich wurde er ersucht, die Alimentationszahlungen (Veronika und Alexandra) belegmäßig nachzuweisen.

Dazu legte der Berufungswerber mit Schreiben vom 24. November 1998 die Einkommensteuerbescheide der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 1995, 1996 und 1997 vor. Er führte aus, dass er seit 1. November 1995 nichtselbständig tätig und somit ab dem Veranlagungsjahr 1996 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Das Finanzamt K. würde vom Finanzamt Urfahr eine Bestätigung benötigen, dass er ab 1996 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die in Österreich beantragten Werbungskosten seien in der Bundesrepublik Deutschland nicht geltend gemacht worden. Die notwendigen Unterlagen wurden dem Schreiben beigelegt.

Die Ablichtung eines Schreibens der Landeshauptstadt K., Sozialreferat, Stadtjugendamt, Beistandschaft, Vormundschaft, S-II-B 25 vom 6. November 1998 über die Höhe des

festgesetzten Unterhaltes für die Kinder des Berufungswerbers, sowie eine Urkunde über die Anerkennung der Partnerschaft und Verpflichtung zur Unterhaltsleistung wurden vorgelegt.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 19. Jänner 1999 die Einkommensteuer für das Jahr 1997 vorläufig mit einer Gutschrift in Höhe von 845,00 S festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit aufgrund des übermittelten Lohnzettels der Firma N. Austria GmbH in Höhe von 789.008,00 S sowie Werbungskosten in Höhe von 102.288,00 S berücksichtigt, so dass der Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte 686.720,00 S betragen hat. Weiters wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 529.437,00 S berücksichtigt, so dass die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz 1,216.200,00 S betragen hat. In der dazu gesondert ergangenen Begründung von 19. Jänner 1999 hat das Finanzamt ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei. Die Veranlagung sei daher vorläufig erfolgt. Eine endgültige Veranlagung erfolge erst nach Vorliegen des deutschen Steuerbescheides für 1997.

Der Berufungswerber beantragte mit Schreiben vom 11. Februar 1999 die Verlängerung der Berufenungsfrist gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 vom 8. Jänner 1999, sowie den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 19. Jänner 1999.

In der Berufung vom 24. März 1999 brachte der Berufungswerber gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 Folgendes vor:

"Bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes war nicht berücksichtigt worden, dass von den deutschen Gesamteinnahmen in Höhe von 76.730,00 DM bzw. 529.437,00 S 333.530,00 DM (entsprechend 231.357,00 S) Einkünfte aus Dienstverfindungen sind, deren Verwertung in Österreich erfolgt, und daher im Ausmaß eines Sechstels

*der in Österreich steuerpflichtigen
Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit von 789.008,00 S
samt der in Deutschland vom selben Dienst
geber erhaltenen Vergütungen von 231.357,00 S
d.h. zusammen 1,020.365,00 S
davon ein Sechstel 170.061,00 S*

mit 6% zu versteuern sind. Ich ersuche um Berücksichtigung. (Eine Bestätigung meines Dienstgebers hinsichtlich der Dienstverfindung kann jederzeit nachgebracht werden.)"

Im Vorhalt vom 24. Februar 2000 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber bekannt zu geben, ob vom Finanzamt K. bereits ein endgültiges Ergebnis vorliege. Um Übersendung der deutschen Einkommensteuerbescheide wurde ersucht.

In der Stellungnahme vom 8. April 2000 führte der Berufungswerber Folgendes aus:

*"Vom Finanzamt K. liegt noch keine abschließende Stellungnahme vor. Erst vor kurzem habe ich auf Anforderung eine ausführliche Beschreibung meiner Lebens- und Arbeitssituation in den Jahren 1996 bis 1998 an das Finanzamt K. V geschickt.
Wie Sie wissen, wurde ich 1996 und 1997 in Österreich unbeschränkt besteuert. Diese*

Entscheidung erfolgte durch das Finanzamt Urfahr (in Übereinstimmung mit meinem Steuerberater und meinem Arbeitgeber) und wurde von mir mit dem Finanzamt K. II (zuständig für beschränkte Besteuerung) abgestimmt. Meine deutschen Einkünfte unterlagen damit in Deutschland der beschränkten Besteuerung (kein Progressionsvorbehalt). Nach Aufnahme meiner Arbeit in Österreich habe ich meinen ersten Wohnsitz in Deutschland aufgegeben. Den zweiten Wohnsitz (O. bei K.) behielt ich jedoch bei. Dies ist der Wohnsitz meiner Freundin und unserer beiden Töchter. An Wochenenden habe ich in der Zeit von 1996 bis 1998 meine Freundin und unsere Töchter besucht.

Das Finanzamt K. V (zuständig für unbeschränkte Besteuerung) nahm später meine Besuche in O. zum Anlass die unbeschränkte Besteuerung für die deutsche Seite zu fordern. Die vor kurzem abgeschickte Beschreibung meiner Lebens- und Arbeitssituation ist der bislang letzte Schritt in diesem Vorgang.

Art. 16 des DBA zwischen Deutschland und Österreich regelt die Besteuerung (Wohnsitz im Sinne des Abkommens), wenn in beiden Ländern ein Wohnsitz besteht. Dabei ist entscheidend, wo der "Mittelpunkt der Lebensinteressen" liegt. In der Beschreibung meiner Lebens- und Arbeitssituation kam ich zu dem Schluss, dass das größere Gewicht meiner Lebensinteressen im Zeitraum 1996 bis 1998 in Österreich lag.

Es bestehen nun zwei Möglichkeiten:

a) auch das FA K. V sieht das größere Gewicht meiner Lebensinteressen 1996 bis 1998 in Österreich. Dann würde die unbeschränkte Besteuerung auf jeden Fall in Österreich verbleiben und die Bearbeitung könnte erfolgen, ohne dass zu befürchten wäre, dass die Arbeit umsonst ist.

b) Das Finanzamt K. V bleibt bei seiner bisherigen Haltung. Für diesen Fall sieht Art. 21 des DBA zwischen Deutschland und Österreich vor, dass sich die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten direkt verständigen.

Wie bereits mitgeteilt, sehe ich das größere Gewicht meiner Lebensinteressen im Zeitraum 1996 bis 1998 in Österreich. Ich bin gerne bereit, Ihnen, falls nötig, weitere Informationen meiner damaligen Lebens- und Arbeitssituation zukommen zu lassen. "

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 22. März 2001 wurde der Berufungswerber ersucht folgende Mängel der Berufungen vom 24. März 1999 gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1997 zu beheben:

Er wurde nochmals ersucht, bekannt zu geben, ob vom Finanzamt K. bereits ein endgültiges Ergebnis vorliegt. Um Übersendung der deutschen Einkommensteuerbescheide wurde ersucht. Weiters wurde er ersucht, einen Nachweis über die Diensterfindungen, deren Verwertung in Österreich erfolgt sei, nachzureichen.

In der Stellungnahme vom 3. April 2001 führte der Berufungswerber Folgendes aus:

"1) Auch nach Zusendung einer detaillierten Beschreibung meiner Lebens- und Arbeitssituation in den Jahren 1996 bis 1998 ist das Finanzamt K. V leider noch zu keiner Entscheidung gekommen. Ich habe inzwischen sowohl mündlich als auch schriftlich beim Finanzamt K. nachgefragt, ob es sich der Ansicht der österreichischen Steuerbehörde und meiner Ansicht anschließt, dass im Zeitraum 1996 bis 1998 Österreich für mich Wohnsitz-Staat im Sinne des Abkommens war oder ob das Finanzamt K. V gemäß Artikel 21 des DBA ein amtswegiges Verständigungsverfahren mit den österreichischen obersten Finanzbehörden anstrebt. Inzwischen wurde mir mitgeteilt, dass die Frage an das

Finanzamt K. II weitergeleitet wurde (das für beschränkte Besteuerung zuständig ist). Mit dem Finanzamt K. II habe ich bereits Kontakt aufgenommen.

2) Die Kopien der deutschen Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 erhalten sie beiliegend. Daraus ersehen sie, dass sich 1995 in Deutschland unbeschränkt besteuert und 1996 beschränkt besteuert wurde. Für 1997 und 1998 liegen noch keine deutschen Bescheide vor, da noch nicht abschließend geklärt wurde, ob ich in dieser Zeit in Deutschland beschränkt oder unbeschränkt zu besteuern bin.

3) Als Nachweis der Dienstleistung, deren Verwertung in Österreich erfolgt, erhalten Sie eine Kopie der europäischen Patentschrift. Aus der Erfindung ist ein Arzneimittel hervorgegangen, welches unter dem Namen L. vertrieben wird (siehe Kopie aus der roten Liste des Bundesverbandes der Pharmazeutischen Industrie). Sowohl die Produktion als auch die Qualitätskontrolle von L. erfolgt bei der Firma N. Austria in M.."

Die in der Stellungnahme vom 3. April 2001 angeführten Unterlagen lagen in Ablichtung bei.

Am 1. Juli 2002 brachte der Berufungswerber beim Finanzamt eine weitere Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 ein. Darin erklärte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche er bei der Firma N. Austria GmbH im Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 bezogen hat. Weiters machte er Werbungskosten in Höhe von 102.288,00 S geltend. Er führte an, dass er Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, in Höhe von 35.530,00 DM (Dienstfindervergütung) bezogen hat. Die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund von DBA einem anderen Staat zustehe, wurden mit 31.218,00 DM angegeben. Auf die Kopie des deutschen Steuerbescheides wurde verwiesen. Schließlich machte der Berufungswerber noch Sonderausgaben für Personenversicherungen in Höhe von 38.760,00 S geltend. Der Abgabenerklärung wurde ein Kontoauszug vom 31. Jänner 1997 und ein Kontoauszug vom 1. September 1997 beigelegt. Daraus gehen Zahlungen von 30.249,00 DM bzw. 5.281,00 DM hervor. Es wurde angeführt, dass es sich dabei um Dienstnehmererfindervergütung handle. Aus dem vorgelegten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 des Finanzamtes K. V vom 11. Dezember 2001 geht hervor, dass das zu versteuerte Einkommen mit 31.218,00 DM berücksichtigt wurde. Auch ein Lohnzettel der Firma N. Austria GmbH wurde vorgelegt.

In dem Am 11. August 2003 beim Finanzamt eingelangten Schreiben führte der Berufungswerber Folgendes aus:

"Zur Bearbeitung meiner Berufung erhalten Sie wie telefonisch vereinbart beiliegend nochmals eine Kopie meines Schreibens vom 27.06.2002. Dieses Schreiben hält den neuesten Stand der Entwicklung fest und ist aus meiner Sicht für die Bearbeitung der Berufung sehr wichtig. Die im Vergleich zur ursprünglichen Berufung gegen die Bescheide für 1996 und 1997 eingetretene Veränderungen habe ich optisch hervorgehoben.

Einen Zustellungsbevollmächtigten kann ich Ihnen leider nicht nennen. Ich möchte Sie deshalb bitten im Falle einer Hinterlegung telefonisch zu verständigen (Telefonnummern im Briefkopf). Ich werde die Unterlagen dann bei Ihnen persönlich abholen."

Aus dem Schreiben vom 27. Juni 2002, welches der am 11. August 2003 beim Finanzamt eingelangten Stellungnahme beigelegt war, geht Folgendes hervor:

"Wie Sie wissen, hatte ich in den Jahren 1995 bis 1998 Einkünfte sowohl in Österreich als auch in Deutschland. Da sich meine steuerliche Situation 1995 grundsätzlich von der in den Jahren 1996 bis 1998 unterscheidet, gehe ich getrennt auf die Zeiträume ein.

Meine Berufung gegen den Steuerbescheid für 1995 betrifft das Recht auf unbeschränkte bzw. beschränkte Besteuerung. Im Jahr 1995 hatte ich nur Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit und zwar durchgehend von Januar bis einschließlich Oktober in Deutschland und unmittelbar anschließend vom November bis einschließlich Dezember in Österreich. Sowohl Art. 15 als auch Art. 16 des DBA zwischen Österreich und Deutschland schließen aus, dass der Progressionsvorbehalt gleichzeitig in beiden Ländern angewandt wird. Für das Jahr 1995 hat das FA K. dem Progressionsvorbehalt geltend gemacht. Der Kommentar zu Art. 15 Abs. 3 Rz 48 (M. Lang und J. Schuch) des DBA besagt: "Im Falle einer unterjährigen Versetzung in den anderen Vertragsstaat steht daher bis zur Verlagerung des Mittelpunktes Lebensinteressen der Progressionsvorbehalt den bisherigen Wohnsitz-Staat, ab dann dem nunmehrigen Wohnsitz-Staat zu". Im konkreten Fall würde damit Österreich mit dem Jahr 1996 das Recht auf die Anwendung des Progressionsvorbehaltes zu fallen. Wahrscheinlich kam die gleichzeitige Anwendung des Progressionsvorbehaltes im Jahr 1995 für Österreich durch die ursprünglich falsche Lohnbestätigung (01.01. bis 31.12.1995) zu Stande. Ich bitte Sie um die Besteuerung meiner Einkünfte von November und Dezember 1995 ohne Anwendung des Progressionsvorbehaltes.

In den Jahren 1996 bis einschließlich 1998 war ich durchgehend in Österreich angestellt; dort lag der Schwerpunkt meiner Arbeit. In diesem Zeitraum hatte ich noch weitere Einkünfte neben den aus nicht selbstständiger Tätigkeit in Österreich:

- a) Einkünfte aus wissenschaftlicher Beratung in Deutschland (selbständige Tätigkeit)*
- b) Dienstfinder-Vergütung (mit dem Transfer der Produktion des von meinem Mitarbeitern und mir entwickelten Produktes von K. nach M. erfolgte der Wechsel meiner Anstellung von Deutschland nach Österreich.)*

Meine steuerliche Situation ab 1996 wurde seiner Zeit mit den Finanzämtern M. und K. II abgestimmt. Danach sollte Österreich ab 1996 das Recht auf unbeschränkte Besteuerung erhalten. In Deutschland sollte ich der beschränkten Besteuerung unterliegen. Aufgrund meiner Wochenend-Fahrten zu meiner Freundin und unseren gemeinsamen Kindern in der Nähe von K., erhob das FA K. V am 6.11.1998 und ebenfalls Anspruch auf unbeschränkte Besteuerung für den Zeitraum 1996 bis 1998.

Das DBA zwischen Österreich und Deutschland schließt jedoch die gleichzeitige unbeschränkte Besteuerung in beiden Staaten aus. Die Übertragung des Rechts auf unbeschränkte Besteuerung hätte deshalb ein amtswegiges Verständigungsverfahren zwischen dem FA K. V und dem obersten österreichischen Finanzbehörden gemäß Art. 23 des DBA erfordert. Und in diesem Punkt zu einer Entscheidung zu kommen, ließ sich das FA K. V in einer umfangreichen Korrespondenz meine Lebens- und Arbeitssituation im Zeitraum 1996 bis 1998 darstellen. Mit dem Finanzamt Urfahr kam ich überein, mit der Bearbeitung meiner Berufungen gegen die Steuerbescheide für 1996 und 1997 und die Steuererklärung für 1998 noch zu warten, bis die Entscheidung des Finanzamt K. vorliegt. Inzwischen liegt die Entscheidung des Finanzamt K. V vor:

Österreich wird für die Jahre 1996 bis 1998 als Ansässigkeitsstaat angesehen und behält das Recht auf den Progressionsvorbehalt.

Die bisherige Situation für die Jahre 1996 - 1998 bleibt damit im Grundsatz erhalten. Durch die intensive Beschäftigung mit dem DBA hat sich jedoch ein zusätzlicher wichtiger Steuerrechtlicher Gesichtspunkt ergeben:

Nach Art. 9 Abs. 4 des DBA hat der Staat, dem das Recht auf unbeschränkte Besteuerung zusteht, auch das Recht auf die Besteuerung der Dienstfinder-Vergütung, unabhängig davon in welchem Staat diese ausgezahlt wird.

Damit hat Österreich für die Jahre 1996 bis 1998 das Recht auf diese Besteuerung.

Mit der nun in Österreich für die Jahre 1996 und 1997 erfolgenden Besteuerung der Dienstfindervergütung (die aufgrund gesetzlicher Vorschriften gewährt wird) wird meine Berufung gegen die bisherigen Bescheide für diese beiden Jahre gegenstandslos. (meine Berufung hatte mit dem Progressionsvorbehalt auf Grund der Dienstfinder-Vergütung zu tun.)

Für Deutschland wurde die umgekehrte Korrektur durchgeführt, dh. die jetzt gültigen Steuerbescheide für 1996 bis 1998 erhalten die Dienstfinder-Vergütung nicht mehr als Einkünfte.

Als Anlage erhalten Sie die Kopien der deutschen Steuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998, aus denen das jeweilige Einkommen für den Progressionsvorbehalt hervorgeht.

Nach § 67 Abs.7 EStG (im Rahmen der Verordnung(EWG) Nr.1612/68 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft Art. 7 Abs. 2) unterliegt die Dienstfinder-Vergütung der sechs prozentigen Besteuerung (zusätzliche Sechstel). In meinen neuen Einkommensteuererklärungen für 1996 und 1997 bleiben die Werbungskosten unverändert. Eine Kopie der Zusammenstellungen habe ich Ihnen nochmals beigelegt, ebenso die Kopie der Einkommensnachweise der Firma N. Austria GmbH.

Die Besteuerung meiner Beratertätigkeit in Deutschland verbleibt in Deutschland."

Weiters machte der Berufungswerber Ausführung zur Veranlagung für das Jahr 1998, die jedoch nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens ist.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1997 wurden am 4. August 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Vorhalt vom 23. August 2005 wurde dem Berufungswerber Folgendes mitgeteilt:

"Zur Einkommensteuer 1995:

*Nach der Aktenlage haben Sie am 1. November 1995 Ihre Tätigkeit für die Fa. N. AUSTRIA in M. aufgenommen. Mit dem Beginn Ihrer Tätigkeit für die Fa. N. AUSTRIA in M. ist von einem gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich auszugehen, zumal sie sich offensichtlich ab 1. November 1995 zumindest während der Woche in Österreich bei Ihrem Arbeitgeber aufgehalten und nur am Wochenende zu Ihrer Familie zurückgekehrt sind (vgl. dazu auch Doralt, EStG⁹, § 1 Tz. 18). Die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begann mit der **Begründung** des gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich, also bereits am 1. November 1995.*

*Zu beachten ist jedoch, dass Einkünfte, die im Ausland **vor** Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, zufolge § 1 Abs. 3 und § 39 Abs. 2 EStG 1988 für die Bemessung der Einkommensteuer nicht zu berücksichtigen sind. Sind jedoch ausländische Einkünfte erst nach Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zugeflossen (§ 19 EStG 1988), dann erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf diese Einkünfte (Fuchs in Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 1 Tz.6).*

Bei der Veranlagung für 1995 hat das Finanzamt bei der Bemessung der Einkommensteuer ausländische Einkünfte in Höhe von 617.143,00 S (89.441,00 DM) berücksichtigt. Nach

Ansicht des Referenten dürfen diese Einkünfte **nicht** bei der Einkommensteuerfestsetzung für 1995 berücksichtigt werden, soweit es sich um Einkünfte handelt, die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht (1. November 1995) zugeflossen sind. Es stellt sich jedoch die Frage, ob Ihnen im Zeitraum vom 1. November 1995 bis 31. Dezember 1995 von Ihrem ehemaligen Arbeitgeber, der Fa. N. Arzneimittel GmbH in K., Vergütungen für Dienstleistungen zugeflossen sind. Sie werden daher ersucht, die Höhe dieser Vergütungen bekannt zu geben und darzulegen, ob diese bereits bei der Einkommensteuerfestsetzung durch das zuständige deutsche Finanzamt berücksichtigt wurden. Der aktuelle Einkommensteuerbescheid des zuständigen deutschen Finanzamtes wäre vorzulegen. Aktenkundig ist lediglich der Einkommensteuerbescheid für 1995 des Finanzamtes K. V vom 29. Jänner 1997.

Zur Einkommensteuer 1996 und 1997:

Es bedarf einer grenzüberschreitend akkordierten Abkommensauslegung zu der Frage, ob Arbeitgeberzahlungen für die Überlassung einer Dienstleistung, die - wie im vorliegenden Fall - laufend für die Dauer der Erfindungsnutzung durch den Arbeitgeber geleistet werden muss, noch unter den für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltenden Artikel 9 DBA-1954 fallen oder bereits unter den für Lizenzgebühren geltenden Artikel 12 DBA-1954 zu subsumieren sind. Im gegenständlichen Fall hat das deutsche Finanzamt auf die Besteuerung verzichtet, sodass diese korrespondierend bei der österreichischen Besteuerung diese Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Da im gegenständlichen Fall ein Arbeitgeberwechsel vorlag und die Vergütungen für die Dienstleistungen nach Ihren Angaben vom ehemaligen Arbeitgeber geleistet wurde, kommt eine begünstigte Besteuerung dieser Prämien nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht in Betracht (vgl. Doralt, EStG⁶, § 67 Tz. 66; Kapferer, Abgabenrechtliche Behandlung von Dienstleistungen, ecolex 2000, 704). Bei Vorliegen der Voraussetzungen kommt jedoch eine begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 in Betracht (Ermäßigung auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes). Als Nachweis des Patentschutzes wird die mit Schreiben vom 3. April 2001 übermittelte Ablichtung der Europäischen Patentschrift, VNr.: O 059 265, zur Kenntnis genommen.

Es ist daher beabsichtigt, bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1996 die Vergütungen für die Dienstleistung als (zusätzliche) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Ausmaß von 222.221,00 S zu berücksichtigen. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt mit dem halben Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988). Die ausländischen Einkünfte werden voraussichtlich mit 245.240 S bei der Ermittlung der Steuerprogression berücksichtigt. Dieser Betrag leitet sich aus dem Einkommensteuerbescheid für 1996 des Finanzamtes K. V vom 27. März 2002 ($35.542 \text{ DM} \times 6,90 = 245.240 \text{ S}$) ab.

Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1997 werden voraussichtlich die Vergütungen für die Dienstleistung als (zusätzliche) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Ausmaß von 231.357,00 S berücksichtigt. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt mit dem halben Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988). Die ausländischen Einkünfte werden voraussichtlich mit 215.404 S bei der Ermittlung der Steuerprogression berücksichtigt. Dieser Betrag leitet sich aus dem Einkommensteuerbescheid für 1997 des Finanzamtes K. V vom 11. Dezember 2001 ($31.218 \text{ DM} \times 6,90 = 215.404 \text{ S}$) ab."

Dazu führte er in der Stellungnahme vom 7. September 2005 zur Einkommensteuer 1995 aus, dass die Dienstleistungsvergütung erstmals 1996 ausbezahlt wurde. Die Auszahlung sei in der Regel in einem einmal Betrag Mitte des Jahres erfolgt. Als Anlage wurde die Kopie des deutschen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1995 vorgelegt. Im Jahr 1995 seien die Einkünfte des Berufungswerbers von Jänner bis einschließlich Oktober in Deutschland versteuert worden. Auf Grund des DBA zwischen Österreich und Deutschland würde das Recht

auf Anwendung des Progressionsvorbehaltes für 1995 an Deutschland fallen. Der deutsche Steuerbescheid decke damit praktisch den gesamten Zeitraum für 1995 ab.

Zur Einkommensteuer für 1996 und 1997 führte er aus, dass die Materie komplex sei und er persönlich das Schreiben erst am 4. September 2005 erhalten habe. Er hat um eine Fristverlängerung zur Abgabe einer Stellungnahme auf zwei Monate ersucht.

Dem Berufungswerber wurde im Schreiben vom 13. September 2005 mitgeteilt, dass aufgrund des Ersuchens auf Fristerstreckung bis 31. Oktober 2005 die Stellungnahme des Berufungswerbers erwartet wird.

In der Stellungnahme von 20. Oktober 2005 führte der Berufungswerber aus, dass der Vorschlag, die Dienstnehmer-Erfindervergütung nach § 38 EStG zu besteuern von der Standardsituation ausgehe, dass eine Diensterfindung von einem früheren Dienstgeber verwertet wird, wobei der spätere Dienstgeber keinen Anteil an der Vergütung hätte. Meistens seien in einem solchen Fall auch die laufenden Einkünfte nicht die gleichen. Im konkreten Fall des Berufungswerbers lasse sich jedoch auch § 67 Abs. 7 EStG anwenden. Die Erfindung hätte der Berufungswerber in der Firma V. K. GmbH gemacht, die der C. M. AG gehörte. Die P.-Sparte der C. M. AG sei danach an die skandinavische Firma N. verkauft worden. Aus der V. wurde die N. Arzneimittel GmbH und aus der P.-Sparte der C. M. AG wurde die N. Austria GmbH.

Die Versetzung innerhalb des Konzerns sei im Rahmen der Verlagerung der Produktion des von ihm mit erfundenen und entwickelten Produkts von K. nach M. erfolgt. Während er bei der Firma N. Austria GmbH in M. gearbeitet hätte, sei das Patent also auch dort verwertet worden. Die Dienstnehmer-Erfindervergütung sei von der N. Arzneimittel GmbH ausbezahlt worden, weil diese die Rechtsnachfolgerin der V. K. GmbH gewesen sei. Das Gehalt sei nach der Versetzung nach M. unverändert geblieben, wie aus den Kopien der beiliegenden Gehaltsabrechnungen ersichtlich sei.

Es wurde ersucht, dem § 67 Abs. 7 EStG 1988 anzuwenden, da diese Besteuerung in gegebenem Fall günstiger sei. Nach der Bearbeitung der Steuererklärungen für 1995, 1996 und 1997 stehe noch die für 1998 aus. Dazu hat der Berufungswerber um eine Stellungnahme ersucht.

Der Schriftverkehr mit dem Berufungswerber wurde mit dem FA mit Schreiben vom 25. Oktober 2005 zur Kenntnis gebracht. In der Stellungnahme vom 4. November 2005, welche per E-Mail beim UFS eingebracht wurde, führte der Vertreter des Finanzamtes folgendes auf:

"1. Stellungnahme des BW vom 07.09.2005:

Ab dem Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, somit ab dem 01.11.1995, stünde Österreich der Progressionsvorbehalt zu. Da laut Stellungnahme des BW

die Diensterfindervergütung erstmals 1996 bezahlt wurde, gehe ich davon aus, dass für das Jahr 1995 ein Progressionsvorbehalt mangels deutscher Einkünfte in den Monaten November und Dezember 1995 nicht zum Tragen kommt.

2. Stellungnahme des BW vom 20.10.2005:

Aus der Stellungnahme ist eindeutig zu entnehmen, dass es sich beim österreichischen Arbeitgeber um eine vom früheren deutschen Arbeitgeber unterschiedliche juristische Person handelte. Darauf, dass es sich um eine Versetzung in einem Konzern handelte und Beteiligungen der Arbeitgeber aneinander bestanden, kommt es nicht an. Es ist davon auszugehen, dass ein Arbeitgeberwechsel vorliegt und eine Besteuerung nach § 67 Abs. 7 EStG nicht mehr in Betracht kommt.

3. Antrag der Amtspartei:

Es wird beantragt, im Sinne der Ausführungen im Vorhalt des UFS vom 23.08.2005 zu entscheiden."

Diese Stellungnahme des Finanzamtes wurde im Berufungswerber mit Schreiben vom 25. November 2005 zur Kenntnis gebracht. Hinsichtlich des Ersuchens um Auskunft betreffend die Einkommensteuerfestsetzung für 1998 wurde darauf hingewiesen, dass diese nicht Gegenstand der beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungsverfahren sei. Hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 1998 wurde er an das Finanzamt verwiesen. Dem Berufungswerber wurde Gelegenheit gegeben, innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes eine Stellungnahme abzugeben. Der Vorhalt wurde im Dezember 2005 vom Berufungswerber übernommen. Eine Stellungnahme ist bislang nicht eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Einkommensteuer 1995:

Nach § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 26 der Bundesabgabenordnung (BAO) hat den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Der gewöhnliche Aufenthalt verlangt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betreffenden. Nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen das Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht. Maßgebend ist, ob aus den Umständen des Einzelfalles

auf den Rückkehrwillen geschlossen werden kann (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 26 Tz 23 mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Berufungswerber hat mit 1. Jänner 1995 eine nichtselbstständige Tätigkeit bei der Fa. N. Austria in M. begonnen und ist an den Wochenenden gelegentlich zu seiner Familie in die Bundesrepublik Deutschland gereist. Schon auf Grund dieser Konstellation (nichtselbstständige Tätigkeit in Österreich und gelegentliche Rückkehr zur Familie nach Deutschland) kann auf einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich geschlossen werden (vgl. dazu auch *Doralt*, EStG⁹, § 1 Tz. 18). Dieser gewöhnliche Aufenthalt hat länger als sechs Monate gedauert, zumal der Berufungswerber ab November 1995 auch in den Jahren 1996 und 1997 durchgehend in Österreich als Arbeitnehmer beschäftigt war. Die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begann mit der Begründung des gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich, also bereits am 1. November 1995. Ab diesen Zeitpunkt trat auch die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ein.

Nach § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen. Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so wird gemäß § 39 Abs. 2 EStG 1988 das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt.

Demnach sind die Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, zufolge § 1 Abs. 3 und § 39 Abs. 2 EStG 1988 für die Bemessung der Einkommensteuer nicht zu berücksichtigen. Sind jedoch ausländische Einkünfte erst nach Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zugeflossen (§ 19 EStG 1988), dann erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf diese Einkünfte (*Fuchs in Hofstätter/Reichl*, EStG 1988, § 1 Tz.6).

Bei der Veranlagung für 1995 hat das Finanzamt bei der Bemessung der Einkommensteuer ausländische Einkünfte in Höhe von 617.143,00 S (89.441,00 DM) berücksichtigt. Diese Einkünfte dürfen jedoch nicht bei der Einkommensteuerfestsetzung für 1995 berücksichtigt werden, soweit es sich um Einkünfte handelt, die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht (1. November 1995) zugeflossen sind. Ausländische Einkünfte die im Jahr 1995 nach Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (1. November 1995) dem Berufungswerber zugeflossen sind, ergeben sich aus der Beilage zur am 6. August 1998 eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1996. Demnach seien dem Berufungswerber im November und Dezember 1995 jeweils 3.600,00 DM auf Grund

seiner Beratungstätigkeit für die Fa. N. Arzneimittel GmbH in I. bei K. zugeflossen. Diese ausländischen Einkünfte in Höhe von 7.200,00 DM ($7.200 \text{ DM} \times 6,9 = 49.680,00 \text{ ATS}$) sind bei der Berechnung der Steuerprogression (Progressionseinkünfte) zu berücksichtigen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1995 war daher wie folgt neu zu berechnen:

Einkommensteuer für 1995 in ATS		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:		
N. Austria GmbH, M.	125.744,00	
Werbungskosten	-30.696,00	95.048,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		95.048,00
Sonderausgaben (§ 18 EStG 88):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-1.638,00
Einkommen		93.410,00
Progressionseinkünfte		49.680,00
Rundungszu- bzw. -abschlag		-10,00
gerundetes (Welt-)Einkommen		143.100
10 % für die ersten 50.000		5.000,00
22 % für die restlichen 93.100		20.482,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		25.482,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-8.840,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug d. Absetzbeträge		11.142,00
Gem. § 33 EStG 88 7,79 % von 93.410		7.276,64
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung		249,90
Berücksichtigung der Einschleifregelung		249,90
Einkommensteuerschuld		7.526,54
Lohnsteuer		-43.280,00
Gutschrift (gerundet gem. § 204 BAO)		-35.753,00
Gutschrift in Euro		- 2.598,27€

Zur Einkommensteuer 1996 und 1997:

Im Art. 9 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom

Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 4. Oktober 1954, BGBl 1955/221 idF BGBl. 1994/361 (DBA-1954) ist die Zuständigkeit für die Besteuerung der Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit geregelt. Art. 12 DBA-1954 regelt die Besteuerung der Einkünfte aus Lizenzgebühren.

Es bedarf einer grenzüberschreitend akkordierten Abkommensauslegung zu der Frage, ob Arbeitgeberzahlungen für die Überlassung einer Dienstleistung, die - wie im vorliegenden Fall - laufend für die Dauer der Erfindungsnutzung durch den Arbeitgeber geleistet werden muss, noch unter den für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit geltenden Artikel 9 DBA-1954 fallen oder bereits unter den für Lizenzgebühren geltenden Artikel 12 DBA-1954 zu subsumieren sind. Im gegenständlichen Fall hat das deutsche Finanzamt auf die Besteuerung verzichtet, sodass diese korrespondierend bei der österreichischen Besteuerung diese Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Im gegenständlichen Fall lag ein Arbeitgeberwechsel und die Vergütungen für die Dienstleistungen wurden vom ehemaligen Arbeitgeber geleistet. Der Berufungswerber hat dargelegt, dass er die Erfindung bei der Firma V. K. GmbH gemacht hat, welche der C. M. AG gehörte, und die P.-Sparte der C. M. AG danach an die skandinavische Firma N. verkauft wurde. Aus der V. wurde die N. Arzneimittel GmbH und aus der P.-Sparte der C. M. AG wurde die N. Austria GmbH. Die Versetzung innerhalb des Konzerns sei im Rahmen der Verlagerung der Produktion des vom Berufungswerber miterfundenen und entwickelten Produkts von K. nach M. erfolgt. Während er bei der Firma N. Austria GmbH in M. gearbeitet hätte, sei das Patent also auch dort verwertet worden. Die Dienstnehmer-Erfindervergütung sei von der N. Arzneimittel GmbH ausbezahlt worden, weil diese die Rechtsnachfolgerin der V. K. GmbH gewesen sei. Das Gehalt sei nach der Versetzung nach M. unverändert geblieben, wie aus den Kopien der beiliegenden Gehaltsabrechnungen ersichtlich sei.

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Das Gesetz unterscheidet Vorteile aus einem bestehenden und aus einem früheren Dienstverhältnis. Zu den Vorteilen aus einem bestehenden Dienstverhältnis gehört das Entgelt für "aktive " Dienstleistungen ohne Rücksicht darauf, ob das Dienstverhältnis beendet ist, wie zB. Vergütungen für Dienstleistungen, die nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt werden (*Doralt*, EStG⁶, § 25 Tz. 16 unter Hinweis auf VwGH 5. 11. 1971, 757/71). Spätere Bezüge, die mit einer konkreten Dienstleistung in Zusammenhang stehen, sind danach Bezüge aus einem bestehenden Dienstverhältnis (*Doralt*, EStG⁶, § 25 Tz. 18).

Damit handelt es sich bei den gegenständlichen Vergütungen für die Dienstleistung um Bezüge aus einem bestehenden Dienstverhältnis mit der Firma V. K. GmbH bzw. deren Rechtsnachfolgerin der Fa. der N. Arzneimittel GmbH.

Nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl 201/1996 Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge, mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern (zusätzliches Sechstel); § 67 Abs. 2 zweiter und dritter Satz EStG 1988 sind anzuwenden. § 67 Abs. 2 zweiter und dritter Satz EStG 1988 idF BGBl 201/1996 lauten:

"Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen."

Bezieht ein Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung der Vergütung für eine Dienstleistung infolge Arbeitgeberwechsels aus diesem Dienstverhältnis keinen laufenden Bezug, kommt eine begünstigte Besteuerung dieser Prämien nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht in Betracht (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 67 Tz. 66; *Kapferer*, Abgabenrechtliche Behandlung von Dienstleistungen, *ecolex* 2000, 704). Aus § 67 Abs. 7 EStG 1988 und den Verweis auf § 67 Abs. 2 zweiter und dritter Satz EStG 1988 ergibt sich, dass das zusätzliche Jahressechstel vom laufenden Bezug des Arbeitgebers, der die Vergütung für die Dienstleistung auszahlt, berechnet wird. Wenn jedoch kein laufender Bezug mehr ausgezahlt wird, ist auch das Jahressechstel gleich 0,00 €, sodass die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht greifen kann. Die vom Berufungswerber vorgeschlagene Berechnung des Jahressechstels unter Berücksichtigung laufender Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis oder anderer Einkünfte ist schon auf Grund der Definition "sonstiger Bezüge" ausgeschlossen. So liegen sonstige Bezüge nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und vom selben Arbeitgeber ausgezahlt werden (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 67 Tz. 4).

Der Hinweis des Berufungswerbers, wonach lediglich eine Versetzung im Konzern stattgefunden hat und die Patentrechte vom nunmehrigen Arbeitgeber genutzt werden, ist nicht maßgeblich. Der Feststellung des Finanzamtes, wonach es sich beim österreichischen Arbeitgeber um eine vom früheren deutschen Arbeitgeber unterschiedliche juristische Person handelte und es nicht darauf ankomme, dass Beteiligungen der Arbeitgeber aneinander bestanden haben, hat der Berufungswerber nichts entgegen gesetzt. Bei der vom Berufungswerber geschilderten Konstellation geht auch der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass zwei unterschiedliche Dienstverhältnisse vorliegen. Zum einen bestand vor dem 30. Oktober 1995 ein Dienstverhältnis des Berufungswerbers mit der Fa. Firma V. K. GmbH bzw. der Fa. N. Arzneimittel GmbH und nach dem 30. Oktober 1995, insbesondere in den

strittigen Jahren 1996 und 1997, ein Dienstverhältnis mit der Fa. N. Austria GmbH. Es liegen daher zwei Dienstverhältnisse mit verschiedenen Arbeitgebern vor. Die Anwendung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 stellt jedoch darauf ab, dass die Dienstleistungen neben den laufenden Bezügen vom selben Arbeitgeber ausgezahlt werden. Damit sind die gegenständlichen Dienstleistungen nicht vom Anwendungsbereich des § 67 Abs. 7 EStG 1988 erfasst.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen kommt jedoch eine begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 in Betracht (Ermäßigung auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes). Als Nachweis des Patentschutzes wurde die mit Schreiben vom 3. April 2001 übermittelte Ablichtung der Europäischen Patentschrift, VNr.: O 059 265, zur Kenntnis genommen.

Soweit der Berufungswerber mit den ausländischen Einkünften den Abzug eines Werbungskostenpauschales von 2.000,00 DM beantragt, ist darauf hinzuweisen, dass die Einkommensermittlung ausländischer Einkünfte nach österreichischen Ermittlungsvorschriften zu erfolgen hat, zumal ausländische Ermittlungsvorschriften in Österreich nicht anwendbar sind. Das Finanzamt hat jedoch die ausländischen Einkünfte mit jenen Beträgen angesetzt, die in den vorgelegten Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes in K. als "zu versteuerndes Einkommen" bezeichnet wurden. Gegen diese Schätzung (§ 184 BAO) der ausländischen Einkünfte ist nichts einzuwenden, sodass auch der Unabhängige Finanzsenat diese Beträge ansetzt.

Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1996 sind die Vergütungen für die Dienstleistung als (zusätzliche) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Ausmaß von 222.221,00 S zu berücksichtigen. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt mit dem halben Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988). Die übrigen ausländischen Einkünfte (Beratertätigkeit für die Fa. N. Arzneimittel GmbH) werden mit 245.240,00 S bei der Ermittlung der Steuerprogression berücksichtigt. Dieser Betrag leitet sich aus dem Einkommensteuerbescheid für 1996 des Finanzamtes K. V vom 27. März 2002 ($35.542 \text{ DM} \times 6,90 = 245.240,00 \text{ S}$) ab.

Die Einkommensteuer für 1996 war daher wie folgt zu berechnen:

Einkommensteuer für 1996 in ATS		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
N. Austria GmbH	761.947,00	
N. Arzneimittel GmbH (K.)	222.221,00	
Werbungskosten	-97.657,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		886.511,00
Sonderausgaben		0,00

Einkommen		886.511,00
Ausländische Einkünfte (Progressionseinkünfte)		245.240,00
Rundungszu- bzw. -abschlag		49,00
gerundetes (Welt-)Einkommen		1.131.800,00
10 % für die ersten 50.000,00		5.000,00
22 % für die weiteren 100.000,00		22.000,00
32 % für die weiteren 150.000,00		48.000,00
42 % für die weiteren 400.000,00		168.000,00
50 % für die restlichen 431.800,00		215.900,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		458.900,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-8.840,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug d. Absetzbeträge		444.560,00
Gem. § 33 EStG 88 39,28 % von 664.290		260.933,11
Gem. § 37 (1) EStG 88 19,64 % von 222.221		43.644,20
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug des Freibetrages von 8.500,00 S mit 6 %		8.149,80
Einkommensteuerschuld		312.727,11
Lohnsteuer		-266.398,22
Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)		46.329,00
Abgabenschuld in Euro		3.366,86 €

Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1997 sind die Vergütungen für die Dienstleistung als (zusätzliche) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug im Ausmaß von 231.357,00 S zu berücksichtigen. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt mit dem halben Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988). Die ausländischen Einkünfte werden mit 215.404,00 S bei der Ermittlung der Steuerprogression berücksichtigt. Dieser Betrag leitet sich aus dem Einkommensteuerbescheid für 1997 des Finanzamtes K. V vom 11. Dezember 2001 ($31.218 \text{ DM} \times 6,90 = 215.404 \text{ S}$) ab. Die Festsetzung erfolgt endgültig, da die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Ungewissheit (Fehlen des Einkommensteuerbescheides für 1997 des Finanzamtes in K.) beseitigt wurde und auch feststeht, welche Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland versteuert wurden.

Da nach § 289 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) in der Berufungsentscheidung eine Abänderung des angefochtenen Bescheides in jede Richtung zulässig ist, kann eine vorläufige Abgabefestsetzung der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsentscheidung in eine endgültige Abgabefestsetzung abgeändert werden (vgl. Ritz³, BAO-Kommentar, § 200 Tz. 18).

Die Einkommensteuer für 1997 war daher wie folgt zu berechnen:

Einkommensteuer für 1997 in ATS		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
N. Austria GmbH	789.008,00	
N. Arzneimittel GmbH (K.)	231.357,00	
Werbungskosten	-102.288,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		918.077,00
Sonderausgaben		0,00
Einkommen		918.077,00
Ausländische Einkünfte (Progressionseinkünfte)		215.404,00
Rundungszu- bzw. -abschlag		19,00
gerundetes (Welt-)Einkommen		1.133.500,00
10 % für die ersten 50.000,00		5.000,00
22 % für die weiteren 100.000,00		22.000,00
32 % für die weiteren 150.000,00		48.000,00
42 % für die weiteren 400.000,00		168.000,00
50 % für die restlichen 431.800,00		216.750,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		459.750,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug d. Absetzbeträge		454.250,00
Gem. § 33 EStG 88 40,07 % von 686.720		275.168,70
Gem. § 37 (1) EStG 88 20,04 % von 231.357		46.363,94
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge (225) und des Freibetrages von 8.500,00 S mit 6 %		7.454,16
Einkommensteuerschuld		328.986,80
Lohnsteuer		-288.137,22

Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)		40.850,00
Abgabenschuld in Euro		2.968,69 €

Linz, am 24. Februar 2006