

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Dr. Steinhofer Kornelia, Davisstraße 10A, 5400 Hallein, gegen die Bescheide des FA Wien 4/5/10 vom 17.12.2010, betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die nunmehr als Bescheidbeschwerde zu behandelnde Berufung des Beschwerdeführers (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahr 2007 und 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Auf Grund von Mitteilungen gemäß § 109a EStG erlangte das Finanzamt Kenntnis davon, dass der Beschwerdeführer (Bf) in den Jahren 2007 Einkünfte in Höhe von EUR 18.500,00 und 2008 in Höhe von 19.050,00 erzielt hatte.

Der Bf wurde in weiterer Folge aufgefordert, pro Kalenderjahr eine Zusammenstellung aller mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben zu übermitteln.

In Beantwortung dieses Ersuchens gab der Bf bekannt, er sei in Deutschland ansässig und habe neben seiner in Deutschland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Bauzeichner erzielt. Das

Besteuerungsrecht für diese Einkünfte stehe laut Art. 14 des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland zu, weil er in Österreich keine Betriebsstätte habe. Er habe an der Adresse in Wien lediglich ein Zimmer in einer Studenten-WG angemietet. Die Betriebsstätte befindet sich in München, dort ständigen ihm zwei Computer und drei Drucker zur Verfügung. Nach Wien und Klagenfurt habe der Bf nur seinen Laptop mitgenommen.

Im Zuge der Veranlagung brachte das Finanzamt für 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 16.280,00 und für 2008 in Höhe von EUR 10.760,00 in Ansatz.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) brachte der Bf vor, er bestreite grundsätzlich die Steuerpflicht der Honorare in Österreich, weil ihm keine Betriebsstätte zur Verfügung gestanden sei. Er lege aber Einnahmen-/Ausgabenrechnungen sowie Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre vor, aus denen ersichtlich sei, dass im Jahr 2007 ein Verlust aus der selbständigen Tätigkeit in Höhe von EUR 1.298,61 und für das Jahr 2008 ein Überschuss in Höhe von EUR 2.366,09 erzielt worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 abgewiesen, der Einkommensteuerbescheid 2008 wurde zum Nachteil des Bf abgeändert und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 13.447,89 in Ansatz gebracht.

Der Bf stellte daraufhin einen Vorlageantrag.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte der Bf Nachweise für seine von Oktober 2005 bis Mai 2008 in München ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit vor. Er gab an, seit 1996 eine, im Eigentum der Mutter stehende Wohnung gegen Übernahme der Betriebskosten zu benutzen.

Zum Nachweis dafür, dass er in den Streitjahren 2007 und 2008 die engeren persönlichen Beziehungen zu Deutschland gehabt habe, gab er an, dass seine Eltern und seine Schwester sowie seine Freunde aus der Schulzeit, der Zeit beim Tölzer Knabenchor und seiner Lehrzeit in Deutschland leben.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

In Österreich hatte der Bf im Rahmen einer Wohngemeinschaft mit einem deutschen Architekturstudenten einen Wohnsitz im fünften Wiener Gemeindebezirk.

In Deutschland benutzte er zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses die ehemalige Elternwohnung, die seit der Scheidung der Eltern im Jahr 1996 im Alleineigentum seiner Mutter steht, gegen Übernahme der Betriebskosten. In dieser Wohnung befindet sich auch das Büro des Bf. Seine Mutter zog nach der Scheidung zur ihrem zweiten Ehemann nach Ulm/Donau.

Der Bf war 2007 und bis Mai 2008 in Deutschland als Bürohilfe nichtselbständig tätig und erzielte daraus monatliche Einkünfte in Höhe von EUR 420,00 brutto. Diese Tätigkeit übte er am Sitz des Dienstgebers aus.

Daneben war er auf Grund des freien Dienstvertrages vom 07.11.2006 als Bauzeichner für die ARGE*** tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit 2007 Einnahmen in Höhe von EUR 18.500,00 und 2008 Einnahmen in Höhe von EUR 19.050,00. Dabei handelt es sich um Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 DBA Deutschland. Der Bf übte diese Tätigkeit durch eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte aus.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf lag in den Streitjahren in Deutschland.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Angaben des Bf und hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen, der Qualifikation der Einkünfte als solche im Sinne des Art. 7 DBA Deutschland und des Nichtvorliegens einer Betriebsstätte in Österreich auf folgende Beweiswürdigung:

1. Mittelpunkt der Lebensinteressen

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Streitjahr zu beurteilen, wobei zu prüfen ist, zu welchem Staat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder zum anderen Staat gibt dabei den Ausschlag, wobei wirtschaftlichen Beziehungen im Zweifelsfall die geringere Bedeutung zukommt als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie anderer Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH v. 20.2.2008, 2005/15/0135).

Der Bf gab sowohl im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt als auch vor dem Bundesfinanzgericht an, dass seine Eltern und seine Schwester in Deutschland leben. Auch seine Freunde aus der Schulzeit, seiner Zeit beim Tölzer Knabenchor und seiner Lehrzeit leben in Deutschland.

Da er auch die Tätigkeit für die ARGE*** von Deutschland aus ausübte, ist es durchaus glaubwürdig, dass die engeren persönlichen Beziehungen zu Deutschland bestehen.

2. Qualifikation der Einkünfte

Laut Freiem Dienstvertrag vom 07.11.2006 werden die Leistungen des Auftragnehmers selbständig und in voller Eigenverantwortung erbracht, die Betriebsmittel werden grundsätzlich vom Auftraggeber bereitgestellt. Der Ort der Erbringung der Leistungen bestimmt sich nach den Erfordernissen der übernommenen Aufträge. Eine Eingliederung des Auftragnehmers in die Organisation des Betriebes des Auftraggebers wird durch diesen Vertrag nicht begründet. Der Auftragnehmer kann sich ohne Zustimmung des Auftraggebers durch eine geeignete Person vertreten lassen oder Hilfskräfte heranziehen. Für den Auftragnehmer besteht keine Verpflichtung zur Leistung eines bestimmten zeitlichen Ausmaßes. Es besteht keine Bindung an eine vorgegebene Arbeitszeit oder einen bestimmten Arbeitsort, sofern sich nicht aus der Tätigkeit heraus eine solche /ein solcher ergibt. Der Auftragnehmer erhält eine Entlohnung von EUR 12,5 pro Stunde und er hat keinen Anspruch auf Sonderzahlungen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, das Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend. Im vorliegenden Fall überwiegen die Merkmale der Selbständigkeit.

Anzumerken ist aber, dass es sich um keine selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 14 Deutschland handelt, weil darunter lediglich Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, jedoch nicht die vom Bf aus seiner Tätigkeit als Bauzeichner erzielten Einkünfte zu subsumieren sind.

3. Keine Betriebsstätte in Österreich

Dem Bf stand in Wien lediglich ein Zimmer in einer Studentenwohngemeinschaft zur Verfügung, während ihm im Gegensatz dazu in Deutschland die gesamte ehemalige Elternwohnung inklusive eines Büros zur Verfügung stand. Es ist daher glaubhaft, dass sich die für die Ausübung der Tätigkeit als Bauzeichner für die ARGE*** notwendigen Computer und Drucker nicht im Zimmer in Wien, sondern in der Wohnung in Deutschland befanden. Auch die ARGE*** bestätigte im Schreiben vom 09.09.2010, dass die Kommunikation und die Besprechungen im Wesentlichen in den Räumlichkeiten der ARGE in Wien und Klagenfurt stattfanden, zu denen der Bf lediglich einen Laptop mitbrachte. Dass sich in Wien keine Betriebsstätte befand, ist somit auf Grund der begrenzten räumlichen Verhältnisse glaubwürdig.

Nach Feststellung des Sachverhaltes auf Grund der dargestellten Beweiswürdigung hat das Bundesfinanzgericht rechtlich erwogen:

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

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Da unbestritten ist, dass der Bf im Streitjahr im Inland eine Wohnung innehaltet und benutzt, hat er einen Wohnsitz gem § 26 Abs. 1 BAO und ist daher unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs. 2 EStG.

Unbestritten hat der Bf auch einen Wohnsitz in Deutschland.

Gemäß Art. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr 182/2002 idfd Streitjahr gF (DBA Deutschland) gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Art. 2 DBA Deutschland gilt das Abkommen ua für die Einkommensteuer in Österreich und die Einkommensteuer in Deutschland.

Gemäß Art. 3 DBA Deutschland bedeuten die Ausdrücke "Unternehmen eines Vertragsstaats" und "Unternehmen des anderen Vertragsstaats", je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;

Art. 4 DBA Deutschland lautet auszugsweise:

"(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, ...

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) ..."

Gemäß Art. 5 DBA Deutschland bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst insbesondere einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstatt und ein Bergwerk etc.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Deutschland dürfen Gewinne eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. werden der Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Gemäß Art. 23 DBA Deutschland (Vermeidung der Doppelbesteuerung) wird bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person die Steuer so festgesetzt, dass die nach diesem Abkommen in Österreich zu besteuern den Einkünfte in Deutschland von der Besteuerung ausgenommen werden, wobei sie allerdings bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden dürfen (Progressionsvorbehalt).

Im vorliegenden Fall ist der Bf eine in beiden Vertragsstaaten ansässige Person, da er in beiden Staaten Wohnsitze hat, auf Grund derer er in beiden Staaten steuerpflichtig ist.

Da die zu beurteilende Steuer die Einkommensteuer ist, unterliegt der Bf dem DBA Deutschland.

Er verfügt unbestritten über eine ständige Wohnstätte in beiden Staaten. Somit gilt er als nur in dem Staat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Da der Bf zu Deutschland die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und somit dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, gilt er als in Deutschland ansässig.

Ist er aber in Deutschland ansässig, dürfen die Gewinne seines Unternehmens nur dann in Österreich besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine in Österreich gelegene Betriebsstätte ausübt. Da der Bf aber - wie oben bereits festgestellt - seine Tätigkeit von der in Deutschland befindlichen Wohnung aus ausübt, war das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich zu verneinen.

Die Einkünfte aus dem Freien Dienstvertrag dürfen daher nicht in Österreich besteuert werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 es sich bei den Fragen, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland liegt und ob die Tätigkeit des Bf durch eine im Inland gelegene Betriebsstätte ausgeübt wird, um Fragen der Beweiswürdigung handelt, war das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen.

Wien, am 7. Juli 2016