



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/2124-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch A, Steuerberater, Wien1, vom 10. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw. (idF: Bw.) ist von Beruf Schauspielerin und bezog in den Jahren 2002 und 2003 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Engagements bei Theatern und Fernsehen in Österreich und Deutschland. Strittig ist, ob die Bw. im Sinne der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich ansässig und als unbeschränkt steuerpflichtig zu veranlagen ist.

Bei der Bw. wurde eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Verträgen geht hervor, dass die Bw. laufend eine größere Anzahl an Engagements sowohl in Österreich als auch in Deutschland hatte und sich berufsbedingt im Verlauf der Jahre 2002 und 2003 sowohl in Österreich als auch in Deutschland aufhielt.

In Österreich ist die Bw. in Wien wohnhaft (Hauptmietvertrag und Hauptwohnsitz laut Zentralmelderegister). Weiters gab die Bw. im Betriebsprüfungsverfahren als Wohnsitz in Deutschland ein Untermietverhältnis „c/o R, Berlin“ an.

Die Einkünfte der Jahre 2002 und 2003 betragen:

	Inländische Einkünfte	Ausländische Einkünfte als Künstler
2002		
Selbst. Arbeit	15.906,54	
nsA	53.633,03	
VuV	1.348,89	
Summe	70.888,46	34.630,00
2003		
Selbst. Arbeit	61,10	
nsA	22.034,04	
VuV	935,39	
Summe	23.030,53	63.812,00

Die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit setzten sich laut Lohnzettel aus folgenden Bezügen zusammen:

2002:			
Dienstgeber	Bezugszeitraum	Stpfl. Bezüge	
Theater XY	1.1.-28.10.	44.823,21	
ORF	5.6.-5.6.	160,15	
SATEL	2.9.-4.9.	8.042,28	
B Filmproduktions GmbH & Co KG	7.11.-19.11.	4.961,52	
2003:			
Dienstgeber	Bezugszeitraum	Stpfl. Bezüge	
ORF	1.-31.1.	274,85	
B Filmproduktions GmbH & Co KG	1.-28.2.	2.480,23	
Theater1	12.6.2003	178,94	
Salzburger Festspielfonds	1.7.-31.8.	16.929,72	
Theater1	10.9.-24.10.	9.668,84	
ORF	25.-27.10.	279,85	
ORF	28.-29.12.	120,24	

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die Bw. in beiden Staaten einen Wohnsitz innehat und nahm auf Art 4 Abs. 2 des DBA (Abkommen vom 24.8.2000, BGBl. III 2002/182) Bezug, wonach eine Person, die in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, in dem Staat als ansässig gilt, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Nach Ansicht der Betriebsprüfung konnten im Berufungsfall aufgrund des Gesamtbetrages der Einkünfte die engeren wirtschaftlichen Beziehungen Österreich zugerechnet werden.

Die Bw. wurde daher zur Einkommensteuer 2002 und 2003 als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt. Dabei blieben die ausländischen Einkünfte unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes steuerfrei.

Die Bw. beantragte in ihrer Berufung, die Veranlagung zur Einkommensteuer als beschränkt steuerpflichtig durchzuführen. Da sie laut deutschen Einkommensteuerbescheiden ebenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt worden sei, liege entgegen den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit der BRD nunmehr die unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Ländern vor.

Die Bw. verfüge sowohl in Österreich als auch in Deutschland über einen ständigen Wohnsitz, sodass als weiterer Ansatz für die Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Sinne des Art 15 Abs. 2 a OECD-Musterabkommen die Aufenthaltsdauer von mehr als 183 Tagen während des Steuerjahres heranzuziehen sei. Die Bw. habe sich in beiden Jahren über 183 Tage in Deutschland aufgehalten, was die deutschen Steuerbehörden als Grundlage für die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht herangezogen hätten.

Da im Falle der Bw. keine mit ihr zusammen lebende Familie in Österreich gegeben sei, könne auch nicht von persönlich engeren Beziehungen zu Österreich gesprochen werden, sondern liege der Schwerpunkt der Tätigkeit einer Schauspielerin auf der Bühne, dem Drehort bzw. dem Ort der Darbietung.

Zudem würden sich im Jahr 2003 die inländischen Einkünfte (inkl. Einkünfte aus Vermietung) auf € 23.030,53 und die Einkünfte in Deutschland auf € 63.812,00 belaufen, somit mehrheitlich auf Deutschland entfallen.

Maßgeblich sei aber Art und zeitlicher Umfang der künstlerischen Tätigkeit, wobei der Schwerpunkt in den Jahren 2002 und 2003 in Deutschland gelegen sei.

Im Betriebsprüfungsverfahren hatte die Bw. auch eine Auflistung ihrer Arbeitstermine 2002 und einen Terminplan für 2003 vorgelegt. Die Betriebsprüfung ermittelte in der Stellungnahme zur Berufung daraus folgende Aufteilung:

Im Jahr 2002 habe die Bw. sich 144 Tage im Inland und 79 Tage im Ausland aufgehalten, wobei sich drei Tage überschneiden (Summe 220 Tage). Da für die restlichen 145 Tage keine Nachweise erbracht worden seien, rechnete die Betriebsprüfung davon im Schätzungswege je 72,5 Tage den Aufenthalt im Inland und im Ausland zu. Insgesamt ermittelte die Betriebsprüfung somit eine Aufenthaltsdauer in Österreich von (144 + 72,5 =) 217 Tagen.

Im Jahr 2003 hätten die Engagements im Inland 253 Tage, im Ausland 131 Tage betragen (Überschneidungen 28 Tage).

Nach Art und zeitlichem Umfang der künstlerischen Tätigkeit liege somit deren Schwerpunkt in den Jahren 2002 und 2003 nachgewiesenermaßen in Österreich.

Die Bw. gab zu dieser Beurteilung keine Gegenäußerung ab.

In den, im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vorliegenden, in Österreich abgeschlossenen Verträgen ist die Bw. durchgehend mit der Adresse Wien angeführt. Dies trifft – mit zwei Ausnahmen – auch für die in Deutschland abgeschlossenen Verträge zu.

Die Bw. gab zwar für die Berufungsjahre im Inland Einkommensteuererklärungen als beschränkt steuerpflichtig ab, führt aber selbst als Wohnanschrift ihre Wiener Adresse an. Eine konkrete Adresse in Deutschland wird nicht angeführt, sondern lediglich vermerkt: 2002 bzw. 2003 überwiegend BRD.

Die Bw. lebt alleinstehend. Sie machte in den Jahren 2000, 2001 sowie ab 2004 (Zeiträume, für welche sie in Österreich Einkommensteuererklärungen als unbeschränkt steuerpflichtig abgab), für Unterhaltszahlungen an ihre im Jahr 1985 geborene Tochter, C, wohnhaft in Tirol (Anschrift des Vaters), den Unterhaltsabsetzbetrag geltend.

Im Betriebsprüfungsverfahren hatte die Bw. auch die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 des zuständigen deutschen Finanzamtes vorgelegt. Diese Bescheide sind an die Bw. ebenfalls mit ihrer Wiener Adresse, zu Handen ihres österreichischen steuerlichen Vertreters, gerichtet. Die Bw. wurde demnach in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig unter Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt für die in Österreich erzielten Einkünfte veranlagt.

Dem UFS wurden über ha. Anforderung vom deutschen Finanzamt Kopien der Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 übermittelt. Diese wurden von dem damaligen vor den österreichischen steuerlichen Behörden benannten steuerlichen Vertreter Mag.D, angefertigt; als Anschrift der Bw. wurde „Wien, früher Hamburg“ angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der innerstaatlichen Bestimmung des § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren

gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle inner- und ausländischen Einkünfte.

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

Unbestritten im Berufungsfall, dass die Bw. in Österreich einen Wohnsitz in Wien innehaltet. Da sie auch einen Wohnsitz in Deutschland innehaltet, wäre sie nach innerstaatlichem Recht sowohl in Österreich als auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist daher die Frage der Ansässigkeit nach den Zuteilungsregeln der mit Deutschland bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, das ist für Veranlagungszeiträume bis 2002 das Abkommen vom 4.10.1954, BGBl. 1955/221 (im Folgenden: DBA alt), und für Veranlagungszeiträume ab 2003 das Abkommen vom 24.8.2000, BGBl. III 2002/182 (im Folgenden: DBA neu), zu klären.

Die für den Berufungsfall wesentlichen Bestimmungen des Abkommens aus 1954 (DBA alt) lauten:

Gemäß Art. 1 Abs. 2 DBA alt hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Wenn sie in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, gilt als Wohnsitz der Ort ihres gewöhnlichen Aufenthaltes.

Gemäß Art 16 ist, wenn eine Person in jedem der Vertragstaaten einen Wohnsitz hat, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragstaaten sich nach Art. 21 verständigen.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 hat, wenn eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, soweit nicht Art 10 etwas anderes bestimmt.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 hat der Wohnsitzstaat kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragstaat zugewiesen worden ist. Gemäß Abs. 3 schließt Absatz 1 nicht aus, dass der Wohnsitzstaat die Steuern von den ihm zur Besteuerung

überlassenen Einkünften ... nach dem Satz erheben kann, der dem Gesamteinkommen ... der steuerpflichtigen Person entspricht.

In Art. 4 des ab 2003 anzuwendenden DBA wird die Ansässigkeit nach folgenden Zuteilungsregeln beurteilt:

Abs. 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 Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist... Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Abs. 2) Ist nach Abs. 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.

Als Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort in jenem Vertragstaat zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 32. Lieferung, Tz 9 zu § 1 EStG)

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Die Bw. wurde sowohl in Österreich als auch in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt und ist somit in beiden Vertragsstaaten ansässig iSd. Art. 4 Abs. 1 DBA neu.

Sie besitzt in Österreich eine ständige Wohnstätte (das ist ihr österr. Hauptwohnsitz, dh. die langjährig angemietete Hauptmietwohnung in Wien). Nach ihren, vom Finanzamt nicht angezweifelten Angaben stand ihr weiters eine Wohnung in Berlin zur Verfügung, sodass in beiden Ländern ein Wohnsitz iSd DBA alt und eine ständige Wohnstätte iSd DBA neu gegeben war.

Somit ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen das entscheidende Kriterium zur Bestimmung der Ansässigkeit (Art. 16 DBA alt, Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA neu). Dafür sind die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen maßgebend.

Gegen die Annahme engerer persönlicher Beziehungen nach Österreich spricht, dass die Bw., alleinstehend lebt und, wie sie selbst ausführt, „keine mit ihr zusammen lebende Familie in Österreich gegeben“ ist, sondern für ihre (im Berufungszeitraum noch nicht volljährige) Tochter, welche mit dem Vater im gemeinsamen Haushalt lebt, regelmäßig Unterhaltszahlungen leistet.

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich spricht allerdings, dass die Bw. in Österreich eine langfristig angemietete Hauptmietwohnung innehatte, an welcher sie auch ihren Hauptwohnsitz gemeldet hat, während ihr in Berlin nur eine nicht näher konkretisierte Untermiete zur Verfügung stand.

Auch sah die Bw. selbst offenbar den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in den Jahren 2002 und 2003 als in Österreich gelegen, da sie gegenüber dem deutschen Finanzamt und auch gegenüber ihren Vertragspartnern in Deutschland durchgehend mit ihrer österreichischen Adresse auftrat - die im Betriebsprüfungsverfahren erwähnte Untermiete in Berlin wurde weder gegenüber den Vertragspartnern noch gegenüber dem deutschen Finanzamt als Adresse angegeben.

Nach den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung wurde anhand der Terminkalender der Bw. eine Aufenthaltsdauer in Österreich für 2002 von 217 Tagen und für das Jahr 2003 von 253 Tagen festgestellt. Diese Ausführungen der Betriebsprüfung zur Aufenthaltsdauer blieben seitens der Bw. unwidersprochen bzw. ist das allgemein gehaltene Berufungsvorbringen, die Bw. habe sich in beiden Jahren mehr als 183 Tage in Deutschland aufgehalten, nicht nachvollziehbar.

Eine Aufenthaltsdauer im Inland von mehr als 183 Tagen ist auch daraus ableitbar, dass die Bezugszeiträume der Lohnzettel aus inländischen Verträgen für 2002 mehr als 10 Monate (Theater in der Josefstadt: 1.1.-28.10.,...) und für 2003 jedenfalls ca. 5,5 Monate betragen.

Eine Aufenthaltsdauer im Inland von mehr als 183 Tagen spricht jedenfalls dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich lag. Für 2003 ist mit einer Aufenthaltsdauer von mehr als 183 Tagen auch das Kriterium des gewöhnlichen Aufenthaltes gemäß Art 4 Abs. 2 lit. b DBA neu die Ansässigkeit in Österreich erfüllt.

Da somit die Ansässigkeit im Inland iSd DBA gegeben war, war die Bw. als unbeschränkt steuerpflichtig zu veranlagen, wobei die in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Künstler gemäß Art 15 Abs. 3 DBA alt bzw. Art 23 Abs. 2 lit. a und lit. d DBA neu nach der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2012