



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. RF, Arzt, PC, vertreten durch Fa. E SteuerberatungsgesmbH, RB, vom 21. Jänner bzw. 10. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 vom 10. Dezember 2003 sowie des Finanzamtes XYZ betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre vom 26. Februar 2004 entschieden:

- 1)** Die Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2001** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 2)** Der Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2002** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	11.616,34 €	Einkommensteuer	2.109,67 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				2.109,67 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

**3) Der Berufung betreffend **Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre** wird teilweise stattgegeben.**

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre werden mit 2.299,54 € festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist als Arzt (Anästhesist) am Landeskrankenhaus X tätig.

In Österreich verfügt er jedoch über keinen Wohnsitz; vielmehr lebt er mit seiner Familie in Deutschland (C) und pendelt zu seiner Arbeitsstätte in Österreich (X).

Aus seiner angeführten Tätigkeit in Österreich bezieht der Berufungswerber hauptsächlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 2001 und 2002 in Österreich dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden.

Daneben fließen ihm Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Betreuung von Sonderklassepatienten am Landeskrankenhaus X (**Sonderklassehonorare**) zu.

Ab dem Jahr 2000 gab er daher beim Finanzamt X Einkommensteuererklärungen ab, im Rahmen welcher er sowohl die nichtselbständigen Einkünfte als auch seine Einkünfte aus der Betreuung der Sonderklassepatienten als solche aus selbständiger Arbeit auswies.

Die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** ermittelte er jeweils durch Abzug des 12%-igen Betriebsausgabenpauschales von den vom Krankenhaus bestätigten Sonderklassehonoraren.

Dementsprechend stellte er auch für die Jahre 2001 und 2002 seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung jeweils folgendermaßen dar:

#### **2001:**

Honorare laut Bestätigung des Krankenhauses	13.597,84 €
Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988 (12%)	<u>1.631,74 €</u>
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>11.966,10 €</b>

#### **2002:**

Honorare laut Bestätigung des Krankenhauses	13.268,57 €
Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988 (12%)	<u>1.592,23 €</u>

<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>11.676,34 €</b>
---	--------------------

Mit **Bescheiden vom 10. Dezember 2003** veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber erklärungsgemäß als beschränkt Steuerpflichtigen zur **Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002**.

Dagegen erhob der Pflichtige innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist **Berufung** und begründete diese damit, dass in den Steuererklärungen 2001 und 2002 irrtümlich die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der Poolbeteiligung an den Sonderklassehonoraren des Landeskrankenhauses X erklärt worden wären, obwohl diese in seinem Wohnsitzstaat, der Bundesrepublik Deutschland, steuerpflichtig und auch dort erklärt worden wären.  
Da ihm zur Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit keine ständige Einrichtung zur Verfügung stünde, wären die entsprechenden Einkünfte gemäß Artikel 8 des Doppelbesteuerungsabkommens im Wohnsitzstaat Deutschland und nicht in Österreich steuerpflichtig.

Im Rahmen der **Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2001 und 2002** vom 25. Februar 2004 brachte das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit im Landeskrankenhaus X – also einer ihm in Österreich ständig zur Verfügung stehenden Einrichtung – ausübe, die strittigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit abermals in Ansatz.

Mit Schreiben vom 10. März 2004 stellte der Berufungswerber den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Gleichzeitig beantragte er eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung des gesamten Berufungssenates.

In der Begründung verwies er noch einmal darauf, dass er in Österreich über keine "ständige Einrichtung" im Sinne des Art. 8 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland aus dem Jahr 1954 (entspreche einer "Betriebsstätte") verfüge und deshalb das Besteuerungsrecht der BRD zukäme.

Ebenfalls mit Schreiben vom 10. März 2004 erhob der Berufungswerber unter Hinweis auf die obige Begründung betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 auch **Berufung** gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre vom 26. Februar 2004, mit welchem **Einkommensteuervorauszahlungen für 2004** und die Folgejahre in Höhe von 6.384,44 € festgesetzt worden waren. Dieser Betrag entsprach einer gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 entsprechenden 9%-igen Erhöhung gegenüber dem in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 festgesetzten Betrag von 5.857,29 €.

Mit **Vorlagebericht** vom 21. Juni 2004 legte das Finanzamt die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2004 und Folgejahre dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Nach telefonischer Urgenz durch den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers, der auf das parallel zum österreichischen Verfahren schwebende Verfahren in Deutschland hinwies und deshalb um vordringliche Erledigung der Berufung ersuchte, wurde dieser seitens der zuständigen Referentin beim Unabhängigen Finanzsenat auf die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum "Mitbenutzungsrecht" hingewiesen, wobei in diesem Zusammenhang auch im Faxwege einschlägige Unterlagen zu dieser Problematik unter Annahme, dass auch im gegenständlichen Fall – wie generell bei der Verrechnung von Sonderklassehonoraren üblich – von der Anwendung des § 54 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (in der Folge kurz OÖ KAG) auszugehen sei, übermittelt wurden.

Im Rahmen einer persönlichen **Vorsprache** seiner steuerlichen Vertreter am **12. Mai 2005** wurde von diesen vor allem ins Treffen geführt, dass der Berufungswerber als Anästhesist an der Behandlung von Sonderklassepatienten nur überwachend mitwirke, indem er den Verlauf der Anästhesie beobachte.

Es wurde die Vorlage einer genauen Tätigkeitsbeschreibung im Hinblick auf die Behandlung von Sonderklassepatienten sowie einer Bestätigung des Krankenhauses über die in dieser Eigenschaft benutzten Einrichtungen vereinbart.

Am 28. Juni 2005 wurde vom Berufungswerber eine **Tätigkeitsbeschreibung** beigebracht, aus der Folgendes hervorgeht:

*"Im Rahmen der selbständigen Tätigkeit werden Sonderklassepatienten anästhesiologisch, intensivmedizinisch und schmerztherapeutisch versorgt.*

*Im Zeitraum vom 15.08.2000 bis heute wurden von mir 93 Sonderklassepatienten betreut. Dabei sind anteilmäßig die Sonderklassepatienten, welche intensivmedizinisch betreut werden, ca. 10%, schmerztherapeutisch ca. 4%. Der überwiegende Teil der Sonderklassepatienten – also ca. 85% - werden operativ versorgt.*

*Im Rahmen der anästhesiologischen Arbeit werden Sonderklassepatienten zu einem Teil narkotisiert, zum anderen eine begonnene Narkose – nach Vorbereitung durch das Narkosepflegepersonal – z.B. durch den Primär begonnen, mit der Überwachung der Narkose die begonnene Narkose fortgesetzt bzw. finalisiert. Ein dritter Teil der Patienten wird nach vorheriger Patienteneinwilligung von Ausbildungsassistenten durchgeführt und von mir auf die Richtigkeit der Durchführung hin überwacht. Im Rahmen der Intensivtherapie werden die Sonderklassepatienten ebenfalls mitbetreut – aber auch intensivmedizinisch die eingeleiteten Therapiemaßnahmen fortgeführt bzw. korrigiert.*

*Im Rahmen der Schmerztherapie werden laufend Schmerzpumpen kontrolliert und notfalls verändert.*

*Es muss noch darauf aufmerksam gemacht werden, dass die Überwachung der Narkose einen Bestandteil der anästhesiologischen Behandlung des Patienten darstellt und somit für die Sicherheit des Patienten erforderlich ist (Definition des anästhesiologischen Arbeitsplatzes).*

*Betriebsstätte:*

*Die Betriebsstätte für meine selbständige Arbeit ist C , da hier ein eigenes Arbeitszimmer vorhanden ist. In diesem befindet sich Fachliteratur, Fachbibliothek, EDV für Vorträge, Diktate und dort wird auch die Notarztabrechnung in Deutschland gemacht. Fachlicher Ausgangsort für die Einsätze in Deutschland und für evt. Abberufungen in Österreich ist somit C . Im LKH X gibt es keine Möglichkeit persönliche Arbeitsbehelfe, persönliche Literatur und private Korrespondenz aufzubewahren, da es sich um ein abteilungsgemeinsames Dienstzimmer handelt. Es gibt lediglich die Möglichkeit, sich in der OP-Schleuse umzukleiden."*

Aus der **Bestätigung** des Landeskrankenhauses X vom 13. Mai 2005, die der Berufungswerber ebenfalls vorlegte, geht hervor, dass ihm im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit im Zusammenhang mit den Erträgen aus dem Sonderklassepatientenpool keine eigenen Diensträume zugewiesen worden wären. Er bekäme außerdem in dieser Funktion keine eigenen medizinischen Geräte und keinen eigenen Schreibtisch zur Verfügung gestellt.

Mit **Vorhalt vom 11. Oktober 2005** wurden dem Berufungswerber zwecks abschließender Klärung des Sachverhaltes von der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates folgende Fragen gestellt:

**"1)** Wie von Ihnen dargestellt, ergibt sich der weitaus überwiegende Teil Ihrer Einnahmen aus der operativen Behandlung von Sonderklassepatienten (85 %).

**a)** Bitte beschreiben Sie den genauen Ablauf einer Narkotisierung anlässlich einer solchen operativen Behandlung durch Sie bzw. durch von Ihnen überwachtes Personal bzw. Ausbildungsassistenten.

Geben sie in diesem Zusammenhang vor allem an, welche Geräte bzw. Apparaturen (Spritzen, Schläuche und Geräte für Intubation sowie permanente Überprüfung von Sauerstoffgehalt im Blut, Blutdruck, Narkosemittelkonzentration, Körpertemperatur,...) Sie im Rahmen dieser Tätigkeit benötigen.

**b)** Werden Ihnen sämtliche der unter Punkt a) genannten Apparaturen und Geräte vom Krankenhaus zur Verfügung gestellt und wird – wie allgemein üblich – auch von Ihren Ärztehonoraren gemäß § 54 Abs. 3 des OÖ Krankenanstaltengesetzes ein Anteil von 25 % für die Bereitstellung von Krankenhauseinrichtungen (eben jenen Geräten und Apparaturen sowie Räumlichkeiten wie OP-Saal, Behandlungsräumen etc.) einbehalten ?

**2) a)** Welche Geräte, Apparaturen und Hilfsmittel werden Ihnen anlässlich Ihrer intensivmedizinischen Betreuung und Schmerztherapie (z.B. Schmerzpumpen) vom Krankenhaus für Ihre Tätigkeit zur Verfügung gestellt ?

**b)** Wo erfolgt die Behandlung der Patienten, die einer Schmerztherapie unterzogen werden – in eigenen Behandlungsräumen oder Patientenzimmern o.ä. ?"

Anlässlich einer persönlichen **Vorsprache** legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers am **10. November 2005** in Kopie ein Schreiben der Abteilung "Personalverrechnung" des Amtes der OÖ Landesregierung vom 31. Mai 2005 vor, mit dem das Unternehmen der GAG sowie die Krankenhäuser X und Y unter Hinweis auf eine Anfragebeantwortung des Finanzamtes Z davon benachrichtigt worden waren, dass auf Basis des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik

Deutschland sogenannte **Grenzgänger** als Dienstnehmer in Landeskrankenhäusern ausschließlich der **deutschen Besteuerung** unterliegen würden.

Laut Internet-Recherche nahm die GAG als privatwirtschaftlich strukturiertes Unternehmen ihre operative Tätigkeit mit 1. Jänner 2002 auf und wurden ihr mit OÖ Landesbediensteten-Zuweisungsgesetz auch ab 1. Jänner 2002 die bisher in Landeskrankenanstalten beschäftigten Landesbediensteten zugewiesen.

Dieses Schreiben wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2006 wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers sowohl der **Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** als auch der **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.**

Anlässlich einer persönlichen **Vorsprache am 7. Februar 2007 änderte** der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers das **Berufungsbegehren insofern ab**, als er unter Hinweis auf das oben zitierte Schreiben beantragte, auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der österreichischen Besteuerung auszunehmen.

Weiters führte er in Beantwortung des Vorhaltes vom 11. Oktober 2005 aus, dass – wie allgemein üblich – die Räumlichkeiten, Geräte und medizinischen Apparaturen zur Betreuung der Sonderklassepatienten dem Berufungswerber vom Krankenhaus zur Verfügung gestellt worden wären.

Anlässlich einer telefonischen Rücksprache mit der zuständigen Vertreterin des **Finanzamtes** wurde der auf die österreichische Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gerichtete Antrag bekräftigt. Hinsichtlich der nichtselbständigen Einkünfte wurde die Grenzgängereigenschaft des Berufungswerbers (Nahbereich zur deutsch/österreichischen Grenze) nicht angezweifelt, jedoch die Dienstgebereigenschaft der GAG erst ab 1. Jänner 2002 ins Treffen geführt.

Eine Kopie der Niederschrift über die persönliche Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 7. Februar 2007 wurde im Faxwege an das Finanzamt übermittelt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Wenn eine natürliche Person im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist sie nach Abs. 3 der zitierten Gesetzesstelle **beschränkt** steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im **§ 98** aufgezählten Einkünfte.

Einkünfte aus **selbständiger Arbeit (§ 22)** unterliegen nach **§ 98 Z 2 EStG 1988** dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland

- ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist
- verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.

Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit (§ 25)** sind nach **§ 98 Z 4 EStG 1988** dann beschränkt steuerpflichtig, wenn

- die Arbeit im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),
- die Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Pflichtige (Berufungswerber) im Inland weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt und sohin bloß **beschränkt steuerpflichtig** ist, wobei an dieser Stelle anzumerken ist, dass nach herrschender Lehre und Judikatur ein gewöhnlicher Aufenthalt nicht allein dadurch begründet wird, dass der Arbeitnehmer als "Grenzgänger" – wie es beim Berufungswerber der Fall ist – täglich von seinem ausländischen Wohnsitz aus den österreichischen Arbeitsplatz aufsucht, aber wieder täglich heimkehrt (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 14 zu § 1 und die dort zit. Jud. sowie Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 21 zu § 1).

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, bezieht der Berufungswerber auf Grund seiner in Österreich ausgeübten Tätigkeit als Arzt am Landeskrankenhaus X vor allem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; daneben fließen ihm daraus (aus der Behandlung von Sonderklassepatienten) auch solche aus selbständiger Arbeit zu.

Während die beschränkte Steuerpflicht der nichtselbständigen Einkünfte in Österreich ursprünglich unstrittig war, wehrte sich der Berufungswerber zunächst gegen eine österreichische Besteuerung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich, zumal auch die Bundesrepublik Deutschland einen Anspruch auf Besteuerung derselben erhob.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde jedoch offenbar, dass als Dienstgeber der am Landeskrankenhaus X tätigen Ärzte ab 1. Jänner 2002 nicht mehr das Land O als

Gebietskörperschaft, sondern das private Unternehmen der GAG (siehe OÖ Landesbediensteten-Zuweisungsgesetz, LGBI.Nr. 81/2001) zu gelten hatte.

Dies machte auch die Prüfung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im gegenständlichen Berufungsverfahren nötig, zumal auch Veranlagungszeiträume nach dem 1. Jänner 2002 erfasst waren.

Auf Grund der oben zitierten Bestimmungen des § 98 EStG 1988 steht einer Besteuerung der in Österreich bezogenen Einkünfte des Berufungswerbers **nach innerstaatlichem Recht** nichts im Wege, da er die zu Grunde liegende Tätigkeiten unbestrittenmaßen im Inland (Österreich) ausgeübt hat.

Allerdings ist in Fällen, in denen es um die Frage der Steuerpflicht von Personen geht, die im Ausland ansässig sind, Grundvoraussetzung für die Durchsetzung innerstaatlicher Normen, dass auch der jeweilige Vertrag zwischen diesen Staaten das Besteuerungsrecht anerkennt.

Konkret sind hier in der Regel die **Doppelbesteuerungsabkommen**, welche Österreich mit einer Reihe von Staaten geschlossen hat, zu beachten.

Im gegenständlichen Fall waren als Grundlage die Vereinbarungen laut dem **Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 (in der Folge kurz DBA 1954)** und dem (ab 1. Jänner 2003 anzuwendenden) **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2000 (in der Folge kurz DBA 2000)** heranzuziehen.

### **I) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:**

**Art. 9 Abs. 1 DBA 1954 bzw. Art. 15 Abs. 1 DBA 2000** weisen die **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** grundsätzlich dem **Tätigkeitsstaat** zu.

Diese Grundregel gilt nach **Abs. 3 (DBA 1954) bzw. Abs. 6 (DBA 2000)** der Abkommensbestimmung aber *nicht, wenn die Person*

1. *in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und*
2. *täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (**Grenzgänger**).*

Eine Abweichung vom zitierten Tätigkeitsstaatsprinzip bildet das sog.

**"Kassenstaatsprinzip"**, das in den bezughabenden Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland folgendermaßen verankert ist:

## **Art. 10 Abs. 1 DBA 1954** lautet:

*"Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus Löhnen, Gehältern und ähnlichen Vergütungen oder aus Ruhegehältern, Witwen- und Waisenpensionen, die der andere Staat oder Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts des anderen Staates für eine gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewähren, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte."*

## In ähnlicher Weise lautet **Art. 19 Abs. 1 DBA 2000:**

*"(1) Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesen Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und*

*a) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder*

*b) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.*

*(2) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesen Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.*

*(3) Auf Vergütungen für Dienstleistungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 und 18 anzuwenden.*

*....."*

Daraus ergibt sich, dass Vergütungen, die etwa von einer Gebietskörperschaft eines Staates – wie im gegenständlichen Fall zunächst des Landes O – gezahlt werden, nur von diesem Staat besteuert werden dürfen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten diese Abkommensbestimmungen, dass die nichtselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers solange dem österreichischen Besteuerungsrecht unterlagen, als sie von der inländischen Gebietskörperschaft (Land O ) an ihn bezahlt wurden. Dies war bis 31. Dezember 2001 der Fall.

Mit 1. Jänner 2002 wurden jene Landesbediensteten, die am Tag vor dem Inkrafttreten des OÖ Landesbediensteten-Zuweisungsgesetzes, LGBl.Nr. 81/2001, in einer Landeskrankenanstalt beschäftigt gewesen waren, der GAG, einem privatwirtschaftlich strukturierten Unternehmen, zur dauernden Dienstleistung zugewiesen (§ 1 des zit. Gesetzes). Dieses Landesgesetz trat mit 1. Jänner 2002 in Kraft (siehe § 6 leg.cit.).

Der deutsche Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 17.12.1997, BStBl. III Nr. 13/1999, entschieden, dass ein Beamter seine Tätigkeit nicht "in der Verwaltung" ausübt, wenn er seine Dienste aufgrund einer Dienstleistungsüberlassung tatsächlich in einem privatwirtschaftlich strukturierten Unternehmen erbringt.

In Anlehnung an diese Judikatur reicht es nach ho. (und übrigens auch in der Verwaltungspraxis – siehe EAS 2521 v. 11.10.2004 vertretenen!) Ansicht für die Anwendung der Kassenstaatsregel des Art. 19 DBA 2000 (bzw. vorher Art. 10 DBA 1954) nicht aus, wenn dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften die formale Arbeitgeberstellung verbleibt, im Übrigen jedoch die gesamten Dienste des Beamten dem privaten Unternehmer zur Verfügung gestellt und auch die wesentlichen Rechte des Dienstherren aus dem Dienstverhältnis dem privaten Unternehmen zur Ausübung überlassen werden. Auf solche Dienstnehmer ist mangels Anwendungsmöglichkeit der Kassenstaatsregel die allgemeine Bestimmung des Art. 9 DBA 1954 bzw. Art. 15 DBA 2000 anzuwenden.

Dies bedeutet aber wiederum, dass in Deutschland ansässige Dienstnehmer, die als Grenzgänger bei der GAG beschäftigt sind, gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA 2000 bzw. Art. 9 Abs. 3 im Gegensatz zu früheren Veranlagungszeiträumen für solche ab 1.1.2002 der **deutschen** Besteuerung unterliegen.

Als Nahbereich zur Grenze zur Wahrung der Grenzgängereigenschaft gilt laut Z 24/Art. 9 des Schlussprotokolles zum DBA 1954 bzw. Absatz 8 (zu Artikel 15 Abs. 6) des Protokolles zum DBA 2000 eine Zone von 30 km beiderseits der Grenze. Dass der Berufungswerber als Grenzgänger zu gelten hat, ist unbestritten und wurde auch vom Finanzamt nicht angezweifelt.

Dem Berufungsbegehren konnte sohin insofern entsprochen werden, als die Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit ab 1. Jänner 2002 dem österreichischen Besteuerungsrecht zu entziehen und somit von der Bemessungsgrundlage auszunehmen waren.

## **II) Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit:**

Die Besteuerung der **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** war im gegenständlichen Verfahren der ursprüngliche Berufungsgegenstand.

Hinsichtlich der Behandlung solcher Einkünfte wurde auf zwischenstaatlicher Ebene zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich in **Art. 8 DBA 1954** Folgendes vereinbart:

*"(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen."*

(2) Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staate liegt nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort **regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung** ausübt. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für eine freiberuflich ausgeübte künstlerische, vortragende, sportliche oder artistische Tätigkeit....."

In **Art. 14 DBA 2000** wurde folgendes verankert:

"(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit **gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung** steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen."

Aus beiden angeführten Vertragsbestimmungen geht hervor, dass das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit eines freiberuflich Tätigen dann dem Tätigkeitsstaat zusteht, wenn er dort seine Tätigkeit unter Benutzung einer regelmäßig bzw. gewöhnlich zur Verfügung stehenden **ständigen bzw. festen Einrichtung** ausübt.

Dass ein Arzt Einkünfte aus **freiberuflicher Tätigkeit** bezieht, ergibt sich innerhalb des innerstaatlichen österreichischen Rechts schon aus § 22 Z 1 EStG 1988, wenn in lit. b auf die Qualifikation der Einkünfte von Ärzten als solche im Allgemeinen und von Entgelten der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse im Besonderen hingewiesen wurde.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass auch nach deutschem Recht die Einkünfte eines Krankenhausarztes aus der Betreuung von Privatpatienten jenen aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind (siehe Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 600 zu § 19 dEStG, Stichwort "Krankenhausarzt").

Im zwischenstaatlichen Rechtsbereich findet sich in Art. 14 des OECD-Musterabkommens keine abschließende Definition des Ausdruckes "**freier Beruf**", aber sehr wohl ein Katalog solcher Berufe (siehe Abs. 2), in dem auch der des Arztes angeführt ist.

In das jüngere Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland (DBA 2000) wurde sogar eine entsprechende Aufzählung aufgenommen.

Eine Einordnung der Tätigkeit des Berufswerbers in die Berufssparte der "freien Berufe" ist sohin auch auf zwischenstaatlicher Ebene nicht in Zweifel zu ziehen.

Dies hat aber wiederum zur Folge, dass nach den zitierten Abkommensbestimmungen eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat – im gegenständlichen Fall Österreich – nur dann zulässig ist, wenn der Arzt diese Tätigkeit in einer ihm **regelmäßig bzw. gewöhnlich zur Verfügung stehenden ständigen bzw. festen Einrichtung** ausübt.

Die Klärung dieser Frage stand im Zentrum des gegenständlichen Berufungsverfahrens:

Nach einhelliger Lehre und Judikatur (siehe Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 609; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118, mwN) gelten für das Vorliegen einer festen Einrichtung und einer Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht die gleichen Voraussetzungen.

Nach **Art. 4 Abs. 2 DBA 1954** besteht die "**Betriebsstätte**" in einer ständigen Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Ebenso wird in **Art. 5 Abs. 1 DBA 2000** die "Betriebsstätte" als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, definiert.

Diese Definition entspricht im Wesentlichen dem Art. 5 des Musterabkommens der OECD.

Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen erfordert das Vorliegen einer Betriebsstätte daher

- 1. ein statisches** Moment: Verfügungsmacht über eine bestimmte (eigene oder gemietete) Einrichtung bzw. territoriale Anlage,
- 2. ein funktionelles** Moment: In der Einrichtung muss eine (berufliche) Tätigkeit ausgeübt werden,
- 3. ein zeitliches** Moment: Nicht nur vorübergehend.

Was das **funktionelle und das zeitliche Element** anlangt, so besteht wohl Einigkeit darüber, dass diese beiden Elemente im gegenständlichen Fall erfüllt sind. Einerseits übt der Berufungswerber seine berufliche Tätigkeit eindeutig im Landeskrankenhaus X aus, andererseits ist sie parallel zum Dienstverhältnis auf längere Dauer – sie währt mittlerweile schon seit ein paar Jahren – ausgerichtet.

Zweifel können sich – dies ist dem Berufungswerber zuzugestehen – allerdings beim Vorliegen des statischen Elements ergeben.

Das **statische Element** verlangt das Vorliegen einer **dauerhaften Verfügungsmacht** über eine bestimmte Einrichtung.

Sowohl österreichische als auch deutsche Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass die Einrichtung tatsächlich dauerhaft zur Verfügung stehen muss, um das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. festen Geschäftseinrichtung zu begründen (Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 53; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, München/Wien 2004, S. 1308ff; BFH 10.5.1961 IV 155/60, BStBl 1961 III, S. 317).

Einigkeit besteht auch darüber, dass für die Annahme einer solchen Verfügungsmacht nicht erforderlich ist, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmens stehen

oder von diesem gemietet wurden. Vielmehr genügt es, dass sie für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0144).

Strittig ist aber – und das wird im gegenständlichen Fall vom Berufungswerber ins Treffen geführt –, ob ein **bloßes Mitbenutzungsrecht** an den Einrichtungen des Krankenhauses für die Annahme einer Verfügungsmacht, die die Annahme einer festen bzw. ständigen Einrichtung im Sinne des Art. 8 DBA 1954 bzw. Art. 14 DBA 2000 begründen würde, ausreicht.

Der Berufungswerber führte vor allem ins Treffen, dass ihm – dies wurde auch vom Krankenhaus bestätigt – weder eigene Diensträume oder ein eigener Schreibtisch noch eigene medizinische Geräte bereitgestellt würden. Es bestünde keine Möglichkeit, persönliche Arbeitsbehelfe, persönliche Literatur oder private Korrespondenz im Krankenhaus aufzubewahren, da nur ein abteilungsgemeinsames Dienstzimmer zur Verfügung stünde. Umkleiden könne er sich lediglich in der OP-Schleuse.

Diese Ausführungen sind grundsätzlich nicht anzuzweifeln.

Hiezu ist aber festzustellen, dass unter einer "Einrichtung" grundsätzlich der "**sachliche Apparat**" zu verstehen ist, der die Grundlage und das Substrat für die unternehmerische Betätigung im Gaststaat darstellt. Erfasst sind Gebäude und Räumlichkeiten, aber auch Einrichtungen und Anlagen. Wesentlich ist, dass ein "gewisser Platz" zur Verfügung steht (siehe Gassner/Lang/Lechner, a.a.O., S. 36).

Nun geht aus § 54 Abs. 3 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (OÖ KAG 1997), das offensichtlich auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommt, hervor, dass dem Rechtsträger der Krankenanstalt im Zusammenhang mit der Verrechnung von Ärztehonoraren für die Behandlung von Sonderklassepatienten für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil in der Höhe von 25 % an den Ärztehonoraren gebührt.

Die Verrechnung einer solchen Gebühr hat aber zur Voraussetzung, dass das Krankenhaus den Ärzten, die solche Honorare für die Behandlung von Sonderklassepatienten verrechnen, die entsprechende Infrastruktur zu Verfügung gestellt hat.

Damit hat es ihnen aber auch die Verfügungsmacht über jene sachliche Ausstattung, die für die Unternehmensfähigkeit erforderlich ist, eingeräumt (Gassner/Lang/Lechner, a.a.O., S. 43). Eine gewisse ständige Mitbenutzungsmöglichkeit hinsichtlich jenes sachlichen Apparates, der für die Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit nötig war, muss daher jedenfalls als gegeben erachtet werden und wurde vom Berufungswerber letztendlich auch nicht mehr bestritten (siehe Vorsprache des steuerlichen Vertreters vom 7. Februar 2007).

Inwieweit eine derartige **Mitbenutzungsmöglichkeit** für die Annahme einer eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung begründende Verfügungsmacht als ausreichend

angesehen wird, ist zugegebenermaßen in Lehre und Schrifttum umstritten und wurde diese Frage von den Gerichtshöfen in Österreich und Deutschland sowie in der Verwaltungspraxis (EAS-Beantwortung des Bundesministeriums für Finanzen) sehr fallbezogen gelöst, was darauf hindeutet, dass in jedem **einzelnen Fall** Intensität und Ausgestaltung der konkreten Mitbenutzungsmöglichkeit sowie das Verhältnis zu den beiden anderen Kriterien des "Betriebsstättenbegriffes" (funktionales, zeitliches Element) zu prüfen sind, um zu einer Lösung im Sinne der Intention der entsprechenden Vertragsbestimmung zu gelangen.

Urtz vertritt in Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, a.a.O., S. 166, die Auffassung, dass es keinen Unterschied machen könne, ob etwa der freie Mitarbeiter eines Steuerberaters einen eigenen Raum für sich nutze oder sich den Raum mit anderen teilen müsse bzw. über einen abschließbaren Schreibtisch oder Schrank verfüge. Das Kriterium der Verfügungsmacht solle besser unter dem Aspekt der zeitlichen Dauer einer festen Einrichtung geprüft werden. Daher wäre auch nicht überzeugend, dass ein bloßes Mitbenutzungsrecht an einer festen Einrichtung nicht ausreichen solle.

Auch nach Züger in Gassner/Lang/Lechner, ebenda, S. 43ff, braucht der Unternehmer nicht die alleinige Verfügungsgewalt über eine Einrichtung. Je nach dem Betriebsgegenstand und der Nutzungsintensität kann es ausreichen, wenn sich mehrere Unternehmen eine gemeinsame Einrichtung teilen.

Dem Betroffenen müsse es aber jedenfalls möglich sein, die sachliche Ausstattung soweit zu nutzen, als es für die Ausführung der Unternehmensaktivität erforderlich sei, d.h. um diejenigen Handlungen vornehmen zu können, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt sei. Insofern sei die nötige Verfügungsmacht **berufsbezogen** zu sehen und von den Erfordernissen der ausgeübten Unternehmertätigkeit abhängig (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144).

Unter diesen Gesichtspunkten erscheinen die Anforderungen, die an eine feste Einrichtung gestellt werden, im gegenständlichen Fall aber als gegeben, da dem Berufungswerber vom Krankenhaus jedenfalls nicht nur vorübergehend (seine selbständige Tätigkeit ist bzw. war auf längere Zeit angelegt!) jene sachliche Ausstattung – insbesonders Räumlichkeiten, Einrichtungsgegenstände und Apparate bzw. medizinische Geräte – in jenem Ausmaße zur Verfügung gestellt werden, in dem er sie benötigt. Wenn dies (z. B. im Rahmen von Operationen) großteils zusammen mit anderen Ärzten (anderen Unternehmern!) der Fall ist, so schadet dies nicht, da es für den gegenständlichen Betriebsgegenstand geradezu typisch ist, dass sich Ärzte (z.B. Operationsteam) eine gemeinsame Einrichtung teilen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass auch der Umstand, dass der Berufungswerber in C über ein eigenes Arbeitszimmer mit entsprechender Ausstattung (Fachliteratur, EDV, Abrechnungen,...) verfügt, der Annahme einer (zusätzlichen) festen Einrichtung in Österreich nicht entgegen steht. Wesentlich ist vielmehr, dass er am Standort des Krankenhauses über die nötige Ausstattung (Räume, medizinische Apparate und Geräte,...) verfügt, um der Betreuung seiner Patienten nachkommen zu können.

Auch die jüngere **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** – neben dem oben dargestellten Schrifttum – deutet immer mehr auf eine Aufwertung des Mitbenutzungsrechtes im Zusammenhang mit der Betonung des Elementes der Dauerhaftigkeit hin.

So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem vielbeachteten Erkenntnis vom 18.3.2004, 2000/15/0118, sogar die Mitbenutzung eines Bürocontainers als für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend erachtet.

Dieses Erkenntnis bestätigt nach ho. Ansicht wiederum die obigen Ausführungen, wonach in jedem einzelnen Fall sehr berufsbezogen und auch im Hinblick auf die Stellung des Unternehmers zu prüfen ist, inwieweit und welcher Art der Bedarf nach sachlicher Ausstattung gegeben ist.

So steht etwa bei einem Arzt in der Funktion des Berufungswerbers nicht etwa ein bestimmter Raum oder Schreibtisch zur Ausführung seiner Tätigkeit im Vordergrund, sondern generell die Möglichkeit, über die entsprechenden medizinischen Geräte und Apparaturen und die Behandlungsräumlichkeiten bei Bedarf jederzeit verfügen zu können, was im gegenständlichen Fall offensichtlich der Fall war.

Dass eine berufsbezogene Beurteilung im Einzelfall vorzunehmen ist, hat aber auch der **deutsche Bundesfinanzhof** bestätigt, wenn er in seinem Urteil vom 15.7.1986, BStBl. 1986 II, S. 744, bei einem Unternehmensberater eine Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank in den Räumen des Klienten für ausreichend erachtete (siehe Gassner/Lang/Lechner, a.a.O., S. 43).

Zusammenfassend musste der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der dargelegten Erwägungen daher im gegenständlichen Fall zu dem Ergebnis kommen, dass der Berufungswerber in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen über eine feste Einrichtung im Sinne des Art. 8 DBA 1954 bzw. Art. 14 DBA 2000 in Österreich verfügte, weshalb seine entsprechenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit der (beschränkten) österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterziehen waren.

Dem Berufungsbegehren konnte daher in dieser Hinsicht nicht entsprochen werden.

Insgesamt waren hinsichtlich des Jahres 2001 sowohl die in Österreich erzielten bzw. erklärten nichtselbständigen als auch selbständigen Einkünfte der beschränkten

Einkommensbesteuerung zu unterziehen; hinsichtlich des Jahres 2002 waren nur die Einkünfte aus selbständiger Arbeit – wie erklärt 11.676,34 € - in Ansatz zu bringen.

**III) Zu den Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Folgejahre:**

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 sind die Einkommensteuervorauszahlungen derart zu ermitteln, dass die Einkommensteuerschuld des letztveranlagten Jahres für den darauf folgenden Veranlagungszeitraum um 4%, wenn die Vorauszahlungen erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirken, um weitere 5% für jedes weitere Jahr zu erhöhen ist.

Im gegenständlichen Fall beträgt die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Jahr 2002 laut Berufungsentscheidung 2.109,67 €. Die Erhöhung für das übernächste Jahr 2004 beläuft sich auf 9%, sodass die Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Folgejahre mit 2.299,54 € zu bemessen waren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. Februar 2007