

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die Vorsitzende Dr. Maria-Luise Wohlmayr
den beisitzenden Richter Mag. Erich Schwaiger
und die Laienrichter Dr. Otmar Sommerauer und Mag. Gottfried Warter
im Beisein der Sabine Hasenöhrl
Schriftführerin

über die Beschwerde

des Beschwerdeführers Bf., Adr._Bf.
vertreten durch Schwarzer & Co Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft, Bleichergasse 6, 1090
Wien
vom 31. August 2011

gegen den Bescheid

des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, Brucker Bundesstraße
13, 5700 Zell am See
vertreten durch
Mag. Siegfried Moser
vom 2. März 2011
betreffend Einkommensteuer 2008
nach der am 21. Mai 2014
in Salzburg über Antrag der Partei (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO)

abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung **zu Recht erkannt**:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 2. März 2011 bleibt unverändert.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Darstellung des Verfahrens

A/1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit e-Mail vom 3. November 2008 teilte der steuerliche Vertreter des Herrn Bf. (im folgenden Bf.) dem zuständigen Finanzamt mit, dass sein Mandant seit 1.1.2008 bei der X-GmbH in M-Dorf beschäftigt sei und sein Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalte.

Im Dezember 2010 reichte der Bf. seine Einkommensteuererklärung für 2008 samt Beilagen beim Finanzamt ein. Darin nannte er als Wohnanschrift eine Adresse in München und erklärte verheiratet zu sein und Bezüge aus einem Dienstverhältnis als Geschäftsführer einer österreichischen GmbH zu haben.

Sein Wohnsitz sei in Deutschland, wo seine Frau und sein Sohn lebten. Er arbeite für seinen Arbeitgeber zu annähernd gleichen Teilen in Österreich und in Deutschland und beantrage daher, seine nichtselbständigen Einkünfte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (DBA-BRD) nach Tagen aufzuteilen, und zwar in folgendem Verhältnis:

	Anzahl Arbeitstage	Bezüge
Arbeitstage gesamt	230 Tage	122.627,45
Arbeitstage Deutschland	114 Tage	60.780,56
Arbeitstage Österreich	116 Tage	61.846,89

Weiters beantragte er neben Sonderausgaben für den Kirchenbeitrag noch Kosten für doppelte Haushaltsführung, sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von EUR 2.030,48, die er im zuvor dargestellten Verhältnis aufteilte. Darüber hinausgehende Angaben machte der Bf. nicht.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 2. März 2011 unterzog das Finanzamt seine gesamten nichtselbständigen Einkünfte der Besteuerung in Österreich und berücksichtigte gleichzeitig die beantragten Werbungskosten in voller Höhe. Als Begründung nannte das Finanzamt die Bestimmung des Art. 16 Abs 2 DBA-BRD.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist durch seinen österreichischen Steuerberater Berufung (nunmehr: Beschwerde) und beantragte darin die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2008. Als Begründung verwies er auf ein Schreiben einer deutschen Anwaltskanzlei vom 10. Mai 2011. Dieses Schreiben war dem Finanzamt bereits am 13. Mai 2011 zugegangen.

Darin wird die Rechtsauffassung vertreten, dass die Einkünfte des Bf. auf den Wohnsitzstaat Deutschland und den Quellenstaat Österreich aufzuteilen seien, mit folgender Begründung:

„Art. 16 Abs 2 Doppelbesteuerungsabkommen-Österreich-Deutschland ("DBA-A-D") ist eine Sondervorschrift, die aus der Übersetzung des englischen Textes des OECD-Musterabkommens ("OECD-MA") resultiert, das auf der monistisch verfassten Unternehmensorganstruktur (sog. one-tier-systeme) basiert, das - anders als in Deutschland und Österreich - keine institutionelle Trennung von geschäftsleitenden und -überwachenden Organen eines Unternehmens kennt. Somit wurde für die Organstellung, nicht aber auch für die faktische Geschäftsführung die Regelung des Art. 16 Abs 2 DBA-A-D geschaffen. Diese Vorschrift sieht vor, dass Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig (Wohnsitzstaat) sind, im anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) eine (formale) Organstellung bei einer dort ansässigen Gesellschaft innehaben, der Sitzstaat (Quellenstaat) auch von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch machen kann. Vorliegend ist jedoch nicht klar, ob der Bf. nicht eine bloß faktische Geschäftsführung, die nicht von Art. 16 Abs 2 DBA-D-A erfasst ist, ausübt.“

Ferner ist unseres Erachtens nicht zwingend, dass der andere Vertragsstaat (der Quellenstaat) unter Negierung des Tätigkeitsstaatsprinzips in dieser Konstellation (Art. 16 Abs 2 DBA-A-D) seiner originären Besteuerungszuständigkeit zum Durchbruch verhelfen darf und die Besteuerung im Quellenstaat durchsetzt, vielmehr ist überzeugend, dass der Sitzstaat der Gesellschaft (Quellenstaat, andere Vertragsstaat) nur solange sein Besteuerungsrecht ausüben können soll, solange der Steuerpflichtige seine Tätigkeit als Angestellter nicht im Wohnsitzstaat ausübt (also unter Berücksichtigung des Tätigkeitsstaatsprinzips), was letztlich zu einer Aufteilung des Besteuerungssubstrates führen muss. Diese Auffassung findet auch Anhalt im DBA-A-D, nämlich im Methodenartikel Art. 23 Abs. 1 lit. b, ff). Die Einkünfte aus dem Quellenstaat werden nach dem Methodenartikel (Art. 23 Abs. 1 lit. b, ff) DBA-A-D in der Bundesrepublik Deutschland, dem Wohnsitzstaat, nicht freigestellt, sondern die Bundesrepublik Deutschland, als Wohnsitzstaat, kann uneingeschränkt von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch machen, muss gleichwohl die im Quellenstaat, der Republik Österreich entrichtete Steuer anrechnen. In diesem Zusammenhang weise ich darauf hin, dass im Methodenartikel, Art. 23 Abs. 1 lit. b, ff) DBA-A-D nur die Verteilungsnorm Art. 16 Abs 1 DBA-A-D genannt, während auf Art. 16 Abs 2 DBA-A-D, auf den Sie Ihre Auffassung stützen, nicht Bezug genommen wird, wobei argumentiert werden kann, dass im Rahmen des Methodenartikels nicht nur die explizit genannte Norm, sondern - nach dem Telos

(Art. 16 Abs 2 DBA-A-D, s.o.) - auch die Parallelvorschrift gleichfalls Anwendung finden muss.

Sollten Sie gleichwohl unserer Auffassung nicht folgen wollen oder können, so möchten wir darauf hinweisen, dass der Bf. seine wesentlichen Einkünfte im Quellenstaat, der Republik Österreich, erzielt und die steuerlich relevanten persönlichen Verhältnisse sämtlich- in Abweichung vom Grundsatz, dass diese vom Wohnsitzstaat berücksichtigt werden müssen - ausnahmsweise im Rahmen der Besteuerung im Quellenstaat berücksichtigt werden und erlauben uns auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) u. a. in den Rechtssachen C-279-93 (Schumacker) und C-391/97 (Gschwind) hinzuweisen.“

Als Reaktion auf dieses Schreiben teilte das Finanzamt der deutschen Anwaltskanzlei mit, dass das Besteuerungsrecht an den Bezügen des Bf. durch Art. 16 Abs 2 DBA-BRD zweifelfrei geregelt sei und wies auf die beigelegte Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Finanzen (EAS 2555) hin.

Die eingebrachte Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2011 als unbegründet ab, verwies darin auf die relevanten Bestimmungen des DBA mit Deutschland und wies auch darauf hin, dass die angesprochenen relevanten persönlichen Verhältnisse mangels konkreter Angaben nicht nachvollziehbar seien und daher unberücksichtigt bleiben müssten.

Dagegen erhob der Bf. einen „Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz“ und ersuchte gleichzeitig um Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat des UFS. Ein weiteres Vorbringen erhob er nicht. Mit Vorlagebericht vom 2. Februar 2012 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

A/2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs 38 BAO).

In der Zwischenzeit reichte der Bf. beim zuständigen Finanzamt seine Einkommensteuererklärungen für 2009 – 2011 ein und ging darin offenkundig vom ausschließlichen Besteuerungsrecht Österreichs an den Geschäftsführerbezügen aus. In einem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats, adressiert an den österreichischen steuerlichen Vertreter des Bf., wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die Rechtsmittelbehörde keine Zweifel am Besteuerungsrecht Österreichs für die Geschäftsführerbezüge habe und hielt ihm vor, dass er selbst diese Meinung in seinen Steuererklärungen für die folgenden Jahre teile. Angesprochen wurde weiters noch das Thema der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht sowie die Frage, ob der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat aufrecht bleibt.

Die Steuerberatungskanzlei des österreichischen steuerlichen Vertreters des Bf. bat zweimal telefonisch um Fristverlängerung zur Beantwortung des Schreibens, ließ die gewährte Fristverlängerung dann aber ungenutzt verstreichen. Am 22. April 2014 wurde dem Bf. die Ladung zur mündlichen Verhandlung an dessen deutsche Wohnadresse zugestellt und von ihm auch nachweislich übernommen.

In der mündlichen Verhandlung verwies der Bf. auf das Schreiben der deutschen Anwaltskanzlei vom 11. Mai 2011 und führte weiters aus, er sei für seine Arbeitgeberin international tätig gewesen. Im Jahr 2008 habe er an 116 Tagen in Österreich gearbeitet, an 62 Tagen in Deutschland, und an 52 Tagen sei er in Drittstaaten beruflich tätig gewesen. Dabei habe es sich ausschließlich um Dienstreisen gehandelt. Er könne dies aufgrund seiner Unterlagen wie zB Reisekostenabrechnungen einwandfrei zuordnen.

Sein Lebensmittelpunkt sei immer in Deutschland gewesen. Im Jahr 2008 habe er auch einen Wohnsitz in Österreich gehabt. Zu seinen persönlichen Verhältnissen habe er darüber hinaus keine Angaben zu machen.

B. Sachverhalt

Folgender unstrittige Sachverhalt ist dem Akt des Finanzamtes zu entnehmen und wird der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. hatte im Jahr 2008 seinen Familienwohnsitz in Deutschland, wo auch seine Frau und sein Sohn leben. Laut Firmenbuch war er von 15.12.2006 bis 15.12.2011 (nicht beteiligter) Geschäftsführer der X-GmbH mit Sitz in M-Dorf/Österreich. Im Jahr 2008 bezog er aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Lohnsteuerabzug in Österreich unterworfen wurden.

Unstrittig ist weiters, dass er im Jahr 2008 einen Wohnsitz in Österreich hatte und somit unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Für seine Arbeitgeberin wurde der Bf. im Jahr 2008 etwa zu gleichen Teilen in Österreich sowie in Deutschland bzw. in Drittstaaten tätig. Streit besteht nun darüber, ob das Besteuerungsrecht an seinen Geschäftsführerbezügen zur Gänze Österreich zukommt oder ob die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung zwischen Österreich und Deutschland aufzuteilen sind.

C. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Gemäß Art. 15 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 (im Folgenden DBA-D) dürfen - **vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20** - Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im

anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Abs 1).

Nach **Art. 16 Abs 2 DBA-D** dürfen - **ungeachtet der Artikel 14 und 15** - Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.

Aus den zitierten Bestimmungen geht eindeutig hervor, dass die Regelung der Besteuerung von Geschäftsführerbezügen als Ausnahme vom „Tätigkeitsstaatsprinzip“ des Art. 15 konzipiert ist. Es ist also in diesem Fall nicht entscheidend, wo der Geschäftsführer seine Tätigkeit ausübt, sondern nur, in welchem Staat die Gesellschaft ihren Sitz hat.

Unbestritten ist der Sitz der Arbeitgebergesellschaft des Bf. in Österreich. Eindeutig erwiesen ist auch, dass der Bf. 2008 im Firmenbuch als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X-GmbH eingetragen war und ihm somit zweifelsfrei Organstellung in dieser Gesellschaft zukam.

Art. 16 Abs 2 DBA-D hat im OECD-Musterabkommen kein Vorbild. Diese Bestimmung knüpft mit den dort verwendeten Begriffen wie „Geschäftsführer“ oder „Vorstandsmitglied“ grundsätzlich an das Gesellschaftsrecht der Vertragsstaaten an, da diese Begriffe sowohl im österreichischen als auch im deutschen Gesellschaftsrecht verwendet werden. Daher knüpft diese Bestimmung bei der Auslegung dieser Begriffe auch nicht an Art. 16 OECD-MA und an das englisch- und französischsprachige Verständnis dieser Bestimmung an, wie im Schreiben vom 10. Mai 2011 dargestellt (siehe Urtz, SWI 1999, S. 429).

Wegen dieser Anknüpfung an das Gesellschaftsrecht kommt es nicht auf den Bestand oder Nichtbestand eines schuldrechtlichen Vertrages (Dienstvertrag) für die Subsumtion unter Art. 16 Abs 2 DBA-D an; allein die gesellschaftsrechtliche Organstellung ist ausschlaggebend (Urtz, aaO). Einkünfte von Geschäftsführern einer deutschen oder österreichischen GmbH fallen auf jeden Fall, unabhängig von einer möglichen Beteiligung an der Gesellschaft und deren Höhe, unter Art. 16 Abs 2 (Wassermeyer/Lang/Schuch, Kommentar DBA-Ö-D, S. 2513).

Der im Schreiben der deutschen Rechtsanwaltskanzlei vom 10. Mai 2011 aufgeworfenen Frage nach einem Unterschied zwischen bloß faktischer Geschäftsführung und Organstellung kommt für den vorliegenden Fall keine Relevanz zu, denn die Organstellung des Bf. ist unstrittig gegeben. Der Sinn der Zuordnung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft liegt in einer Vereinfachung, da eine Aufteilung nach dem Ort der Ausübung der Tätigkeit nunmehr entbehrlich wird (Urtz, aaO).

Der in diesem Schreiben weiters ins Treffen geführte Art. 23 DBA-D nimmt keine Zuweisung von Besteuerungsrechten vor, sondern regelt die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Wahl der Methode (Anrechnungs- oder Befreiungsmethode). Art. 23 Abs 1 lit b normiert die Einkünfte, für welche die österreichische Steuer auf die

deutsche Einkommensteuer angerechnet wird und nennt dabei in lit. ff Vergütungen, die nach Art. 16 Abs 1 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.

Für alle nicht unter lit. b fallenden Einkünfte gilt laut Abs. 1 lit a die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt:

„Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen....“.

Vergütungen, die nach Art. 16 **Abs 2** in der Republik Österreich besteuert werden dürfen, fallen ausdrücklich **nicht unter Buchstabe b**, sondern nur solche, für die Österreich das Besteuerungsrecht nach Art. 16 **Abs 1** zukommt. Eine Ausdehnung auf eine nicht explizit genannte Norm nach dem Telos der Parallelbestimmung, wie im Schreiben vom 11. Mai 2011 angesprochen, kann nicht den Intentionen der Vertragsstaaten des DBA – D entsprechen, ansonsten wäre die Bestimmung des Art. 16 Abs 2 unter Buchstabe b angeführt worden.

Somit werden Geschäftsführerbezüge, für die Österreich nach Art. 16 Abs 2 DBA-D das Besteuerungsrecht hat, nach dem Methodenartikel 23 Abs 1 lit a in Deutschland freigestellt und bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte berücksichtigt (siehe auch Urtz, aaO). Mit der diesbezüglichen Argumentation im Schreiben vom 11. Mai 2011 ist für den Bf. somit nichts gewonnen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

D. Zulässigkeit einer Revision

Die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz bzw. dem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt.

Salzburg-Aigen, am 21. Mai 2014

Gerichtsabteilung 7018-1