



GZ. RV/2778-W/02, RV/3679-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Dipl.Ing. Gertraude Ritz, Johann Holper und KR KomzlR. Edith Corrieri am 30. März 2004 über die Berufungen des Bw., vertreten durch Roland Schmidt Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1997 vom 8. September 1999 sowie Einkommensteuer 1998 und 1999 vom 11. Juni 2002 entschieden:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1999 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Die Bernessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die österreichische Finanzverwaltung erlangte aus einer Mitteilung nach Art. 4 der EG-Amtshilfe-Richtlinie des Finanzamtes Düsseldorf-Nord vom 9. Juli 1997 Kenntnis, dass dem Bw. im Jahr 1995 von der C E – GmbH (mit Sitz in Düsseldorf) in Österreich zu versteuernder Arbeitslohn in Höhe von 189.825,45 DM ausbezahlt wurde.

Das Bundesamt für Finanzen (in Bonn) teilte auf Auskunftsersuchen des BM für Finanzen (in Wien) vom 4. November 1997 mit Schreiben vom 27. Mai 1998 dazu weiters mit, dass sich der Bw. im Jahr 1995 an 130 Tagen zur Arbeitsausübung in Drittstaaten aufgehalten hat.

Nach dem Sachvortrag des Steuerpflichtigen befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in seiner Wohnung in 1190 Wien, S – Gasse. Dementsprechend sei in Deutschland eine Freistellung der in den Drittstaaten erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Art. 13 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 16 des DBA Österreich erfolgt.

Da die oben angeführten Einkünfte in Höhe von 189.825,45 DM in Österreich nicht offen gelegt worden waren, forderte das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien den Bw. mit Schreiben vom 22. Juli 1998 auf, im Finanzamt vorzusprechen.

Bei dieser Vorsprache legte der österreichische Steuerberater des Bw. den Reisepass des Bw., dessen deutschen Meldezettel sowie eine Kopie seiner deutschen Einkommensteuererklärung für 1995 vor.

Nach den Angaben in der Anlage 1 der deutschen Einkommensteuererklärung für 1995 nahm der Bw. mit Wirkung ab 9. Juli 1991 seine Tätigkeit bei der C E – GmbH auf und zog daher am 9. Juli 1991 von Österreich nach Deutschland. Der Familienwohnsitz wurde in Österreich beibehalten. In der Anlage 1 wird zudem angeführt, dass der Bw. "nur auf Grund einer vorübergehenden Anwesenheitszeit außerhalb Österreichs in der BRD tätig ist und der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach wie vor in Österreich ist (Familienwohnsitz mit Ehefrau und zwei Kindern)". Der Bw. gelte für die Anwendung des DBA Österreich daher als in Österreich ansässig (Art. 16 DBA Österreich). Der für die Tätigkeit außerhalb der BRD gezahlte Arbeitslohn sei somit nach Art. 9 Abs. 1 DBA Österreich von der Besteuerung in der BRD auszunehmen. Gemäß Art. 15 DBA Österreich stehe, da Österreich als Wohnsitzstaat gelte, Deutschland auch nicht das Recht zu, den Progressionsvorbehalt anzuwenden.

In der Folge sandte das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk dem Bw. zur Durchführung der steuerlichen Erfassung einen Fragebogen zu.

Nach den Angaben im rückgelangten (mit 15. Jänner 1999 datierten) Fragebogen bezog der Bw. Einkünfte als Geschäftsführer in der BRD und der Slowakei. Der Bw. führte weiters an,

über einen Wohnsitz in Österreich (in 1190 Wien, S – Gasse), einen Wohnsitz in der BRD sowie einen Wohnsitz in den USA zu verfügen. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liege in den USA und in der BRD. Er besitze die Staatsbürgerschaften der USA und von Kroatien.

In der Folge reichte der Bw. beim Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 1997 ("Nullerklärungen") ein, in welchen er anführte, mit seinen Einkünften in Österreich nicht der Besteuerung zu unterliegen. Der Bw. legte weiters Kopien der betreffenden deutschen Einkommensteuererklärungen vor.

Hinsichtlich des Familienwohnsitzes und des Mittelpunktes der Lebensinteressen finden sich in den Anlagen zu den deutschen Einkommensteuererklärungen für 1996 und 1997 die gleichen Angaben wie in der oben angeführten Anlage 1 der deutschen Einkommensteuererklärung für 1995, wonach der Familienwohnsitz in Österreich beibehalten worden sei und der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. nach wie vor in Österreich liege.

In den Anlagen zu den deutschen Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 1997 wird der jeweilige Bruttoarbeitslohn (vor Befreiung) mit 340.225,62 DM (für 1995), 403.964,18 DM (für 1996) bzw. 403.828,26 DM (für 1997) angegeben. Die steuerfreien Anteile werden (auf Grund des Verhältnisses der Zahl der Arbeitstage in der BRD zu der Zahl der Arbeitstage außerhalb der BRD) mit 189.825,45 DM (für 1995), 228.165,13 DM (für 1996) und 233.604,69 DM (für 1997) errechnet. Bei dieser Berechnung wird von einer Zahl an Arbeitstagen außerhalb der BRD von 130 Tagen (1995), 122 Tagen (1996) bzw. 129 Tagen (1997) ausgegangen.

Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 8. September 1999 setzte das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk die Einkommensteuer für 1995, 1996 und 1997 fest. In diesen Bescheiden wurden jeweils jene Anteile des deutschen Arbeitslohnes, welche für die Tätigkeit außerhalb Deutschlands bezahlt wurden (1995: 1.336.371 S, d.s. 189.825,45 DM; 1996: 1.606.282 S, d.s. 228.165,13 DM; 1997: 1.644.572 S, d.s. 233.604,69 DM) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt. Die von der C E – GmbH für die Tätigkeit in Deutschland und der Slowakei insgesamt an den Bw. ausbezahlten Bezüge (1995: 2.395.188 S, d.s. 340.225,62 DM; 1996: 2.843.907 S, d.s. 403.964,18 DM; 1997: 2.842.949 S, d.s. 403.828,26 DM) wurden für den Progressionsvorbehalt herangezogen.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995, 1996 und 1997 eingebrachten Berufung wird beantragt, die Einkommensteuer für die betreffenden Veranlagungszeiträume mit Null festzusetzen.

In der Begründung wird insbesondere ausgeführt, der Bw. habe einen Wohnsitz in der BRD, einen in Österreich und einen in Kroatien. Er übe seine berufliche nichtselbständige Tätigkeit in Deutschland bzw. außerhalb Deutschlands vornehmlich in der Slowakei aus. Er werde im

Rahmen seiner Tätigkeit als Dienstnehmer jedoch nicht in Österreich tätig. Gemäß Art. 9 DBA Deutschland stehe das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat, somit Deutschland zu. Aus einer innerstaatlichen deutschen Steuerbefreiung könne keine Steuerpflicht in Österreich abgeleitet werden.

Der Bw. legte in Ergänzung zu seiner Berufung eine Bescheinigung über seinen (seit 1982 aufrechten) Wohnsitz in Kroatien vor.

In der Folge ersuchte das Finanzamt den Bw. um Vorlage einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der Art der von ihm in Deutschland sowie in Drittländern (wie der Slowakei) ausgeübten Tätigkeit.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2000 legte der Bw. dem Finanzamt eine Sachverhaltsdarstellung der ihn vertretenden deutschen Steuerberatungsgesellschaft sowie eine von ihm persönlich in englischer Sprache erstellte Sachverhaltsdarstellung vor.

In der Sachverhaltsdarstellung der deutschen Steuerberatungsgesellschaft (vom 18. September 2000) wird, wie bereits in den Beilagen zu den deutschen Steuererklärungen für 1995 bis 1997 die Auffassung vertreten, dass der Bw. "nur auf Grund seiner Anwesenheitszeit in der BRD tätig wurde und der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach wie vor in Österreich lag (Familienwohnsitz mit Ehefrau und zwei Kindern)", weswegen er für die Anwendung des DBA Österreich weiterhin als in Österreich ansässig gelte und weswegen hinsichtlich der für die Tätigkeiten außerhalb der BRD gezahlten Gehaltsbestandteile Österreich als Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht zukomme. Auf Grund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer habe der Bw. überwiegend Auslandsdienstreisen durchzuführen, für welche die gegenständliche Befreiung von der deutschen Besteuerung gewährt wurde.

Der Bw. führt in seiner eigenen Sachverhaltsdarstellung (vom 3. Oktober 2000) insbesondere Folgendes aus:

Sein letzter Dienstvertrag in Österreich sei seitens der Arbeitgeberin (A – GmbH) im Juni 1991 beendet worden. Seit damals sei er bei der C E – GmbH als Geschäftsführer tätig gewesen. Auf Grund interner Vereinbarungen sei er auch Zweigstellenleiter der Wiener Niederlassung gewesen. Diese Niederlassung sei stillgelegt worden und habe weder in Österreich noch in irgendeinem anderen Land Geschäfte getätigt. Er selbst habe niemals irgendwelche Zahlungen oder Gehälter von diesem Wiener Büro erhalten.

Er habe an der C E – GmbH eine Beteiligung von 20% innegehabt, die K – Gesellschaft in Bratislava (Slowakei) eine solche von 80%.

Als ein Mitglied des Aufsichtsrates und später als Vorsitzender desselben sei er aktiv in Problemlösungen in verschiedenen Geschäftsfeldern und organisatorischen Sachverhalten involviert gewesen.

Er sei von Zeit zu Zeit nach Wien gekommen, um seine Familie zu besuchen. Dies sei sein einziger Kontakt zu Österreich gewesen.

Ende 1998 habe er die Position des Geschäftsführers abgegeben. Sein Dienstverhältnis bei der C E – GmbH sei im Juni 1999 beendet worden. Seit dieser Zeit sei er arbeitslos.

In der Folge legte der Bw. ein Schreiben der K – Gesellschaft vom 2. November 2000 vor, in welchem die Tätigkeit des Bw. folgendermaßen dargestellt wird:

Der Bw. sei von Juli 1991 bis Juni 1999 als Geschäftsführer der C E – GmbH in Deutschland beschäftigt gewesen. Die K – Gesellschaft sei 80%-iger Anteilsinhaber der C E – GmbH gewesen. In seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C E – GmbH habe der Bw. im Auftrag der K – Gesellschaft an diversen Projekten auf slowakischem Staatsgebiet gearbeitet. Seine Tätigkeit als Aufsichtsrat und später als Vorsitzender des Aufsichtsrates sei gleichfalls auf slowakischem Territorium ausgeübt worden. Andere Projekte, in welche der Bw. einbezogen war, hätten die Entwicklung von neuen Kontakten für die C E – GmbH und die K – Gesellschaft in der Slowakei betroffen. Seine Aktivitäten seien während des gesamten Zeitraumes seiner Beschäftigung bei der C E – GmbH in der Slowakei ausgeübt worden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Juli 2001 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1997 als unbegründet ab.

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurden am 14. November 2001 fristgerecht Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, welche mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2001 ergänzt wurden.

Mit Bescheiden vom 11. Juni 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1998 und 1999 fest. Auch in diesen Bescheiden wurden die jeweiligen Anteile des deutschen Arbeitslohnes, welche für die Tätigkeit außerhalb Deutschlands (laut den Anlagen zu den deutschen Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 an 164 bzw. 85 Arbeitstagen) gezahlt wurden (1998: 1,982.645 S, d.s. 280.828 DM; 1999: 1,327.583 S, d.s. 188.043 DM), als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt. Es wurden jedoch keine Einkünfte für den Progressionsvorbehalt herangezogen. Die Einkommensteuerfestsetzungen für 1998 und 1999 erfolgten, laut Bescheidbegründung im Hinblick auf die noch offenen Rechtsmittel betreffend die Einkommensteuer für 1995 bis 1997, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 erhobenen Berufungen wird zur Begründung auf die Vorlageanträge vom 14. November 2001 sowie auf die Ergänzung derselben mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2001 verwiesen und beantragt, die Einkommensteuer für 1998 und 1999 mit Null festzusetzen.

Strittig ist, ob die vom Bw. in den Jahren 1995 bis 1999 für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bei der C E – GmbH bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, insoweit sie auf die von ihm außerhalb Deutschlands ausgeübte Tätigkeit entfallen, in Österreich der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 10. Dezember 2003 wurde der Bw. ersucht,

- die seiner deutschen Einkommensteuererklärung für 1995 angeschlossene Aufstellung über die Zahl der dienstlich außerhalb Deutschlands verbrachten Aufenthaltstage auch für die Jahre 1996 bis 1999 vorzulegen sowie

- die von ihm dem Finanzamt vorgelegten Sachverhaltsdarstellungen in englischer Sprache ins Deutsche übersetzt vorzulegen.

Im Vorhalt vom 10. Dezember 2003 wurden dem Bw. weiters folgende Fragen gestellt:

"Hat Ihre Arbeitgeberin, die C E – GmbH, in jenen Staaten außerhalb Deutschlands, in denen Sie sich als Geschäftsführer dienstlich aufhielten (insbesondere in der Slowakei), über eine Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung (z.B. Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte) verfügt? Wenn ja: Hat es sich dabei um eine "ständige" (auf Dauer angelegte) Geschäftseinrichtung gehandelt oder standen bestimmte Räumlichkeiten fallweise zur Verfügung?

Falls die C E – GmbH (z.B. in der Slowakei) über eine "ständige" Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung verfügt hat: Hat diese Betriebsstätte bzw. feste Geschäftseinrichtung das an Sie für die Tätigkeit in dem betreffenden Staat bezahlte (anteilige) Gehalt getragen oder hat Ihr Gehalt zur Gänze die C E – GmbH getragen?"

Der Bw. wurde für den Fall, dass die C E – GmbH in einem der angeführten Staaten nicht nur vorübergehend über eine Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung verfügt hat, welche das an ihn bezahlte (anteilige) Gehalt getragen hat, um diesbezügliche Nachweise gebeten.

Mit Schreiben vom 16. März 2004 bzw. 17. März 2004 legte der Bw. die im Vorhalt angeführten Aufstellungen für die Jahre 1996 bis 1999 sowie ins Deutsche übersetzte Sachverhaltsdarstellungen vor.

Er führte weiters an, die C E – GmbH habe keine Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung in der Slowakei unterhalten.

Aus den vorgelegten Aufstellungen über die in den Jahren 1995 bis 1999 außerhalb Deutschlands verbrachten Arbeitstage ergibt sich, dass der Bw. im Jahr 1995 an 37 Tagen, im Jahr 1996 an 71 Tagen, im Jahr 1997 an 45 Tagen, im Jahr 1998 an 81 Tagen und im Jahr 1999 an 26 Tagen in der Slowakei beruflich tätig war.

Aus den für 1997, 1998 und 1999 vorgelegten Aufstellungen geht weiters hervor, dass der Bw. in diesen Jahren im Durchschnitt zwei bis drei Wochenenden pro Monat in Österreich verbracht hat.

Der Senat hat erwogen:

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat gemäß Art. 9 Abs. 1 des Abkommens 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 (DBA Deutschland) der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, soweit nicht Art. 10 etwas anderes bestimmt.

Art. 10 DBA Deutschland betrifft Einkünfte aus öffentlichem Dienst, welche im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind.

Gemäß Art. 9 Abs. 2 gilt Abs. 1 dann nicht, wenn die natürliche Person

1. sich nur vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage im Lauf eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und
2. für ihre Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz in dem gleichen Staate wie die natürliche Person hat, und
3. ihre Tätigkeit nicht im Rahmen einer in dem anderen Staate befindlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers ausübt.

Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland teilt dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht jedoch nur für die Einkünfte aus jener nichtselbständigen Arbeit zu, die in diesem Staat ausgeübt wird. Wird der Dienstnehmer auch im Wohnsitzstaat dienstlich tätig, muss der auf diese Tätigkeit im Wohnsitzstaat entfallende Teil der Einkünfte ermittelt und von der Freistellung ausgenommen werden (vgl. *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997, Rz 38 zu Art. 9 DBA Deutschland). Dies hat aber auch dann zu gelten, wenn der Arbeitnehmer in einem Drittstaat dienstlich tätig wird.

"Ausgeübt" wird eine Tätigkeit auf dem Gebiet des Staates, in dem sich der Arbeitnehmer tatsächlich aufhält und die vereinbarte Arbeitsleistung erbringt. Dies gilt ausnahmslos auch für

(Gesellschafter-) Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (vgl. *Lang/Schuch*, Doppelbesteuерungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997, Rz 25 zu Art. 9 DBA Deutschland, sowie die dort zitierte Judikatur des BFH).

Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland verlangt, dass die unselbständige Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Wohnsitzstaat selbst oder in Drittstaaten ausgeübt wird, werden daher vom Art. 9 nicht erfasst (vgl. BM für Finanzen vom 28.3.1996, SWI 1996, 245; BM für Finanzen vom 18.12.1996, SWI 1997, 130; Nagler, ÖStZ 1995, 60). Auf diese Einkünfte ist Art. 13 DBA Deutschland anwendbar (vgl. *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997, Rz 4 zu Art. 9 DBA Deutschland).

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für alle im Abkommen nicht besonders erwähnten Einkünfte. Der Quellenstaat hat die von Art. 13 Abs. 1 erfassten Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden (vgl. *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997, Rz 2 zu Art. 13 DBA Deutschland).

Hat gemäß Art. 9 Abs. 1 DBA der Ausübungsstaat das Besteuerungsrecht, so muss nach Art. 15 Abs. 1 DBA der Wohnsitzstaat die Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden. Der Wohnsitzstaat hat diesfalls allerdings nach Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland das Recht zur Vornahme des Progressionsvorbehaltes.

Hat eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so ist, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, gemäß Art. 16 DBA Deutschland der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Nach der Rechtsprechung zu Art. 16 DBA Deutschland (bzw. zu den vergleichbaren Regelungen in § 93 Abs. 4 ZollG sowie § 2 Abs. 8 FLAG) sind unter persönlichen Beziehungen alle jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes sowie der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden, während den wirtschaftlichen Beziehungen nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zukommt. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die stärkste persönliche Beziehung eines Menschen im Regelfall zu dem Ort besteht, an dem er regelmäßig mit seiner Familie lebt, dass also der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein wird. Diese Annahme setzt allerdings im Regel-

fall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie als weiteren Umstand das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an (vgl. VwGH 25.2.1970, 1001/69, ÖStZB 1970, 122; VwGH 30.5.1985, 83/16/0177, ÖStZB 1986, 63; VwGH 30.1.1990, 89/14/0054, ÖStZB 1990, 289; VwGH 22.3.1991, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 531).

Der Abkommenstext enthält keinen Anhaltspunkt dahingehend, dass den persönlichen oder den wirtschaftlichen Beziehungen gegenüber dem jeweiligen anderen Kriterium der Vorrang zukommen soll. Vielmehr stehen beide Kriterien gleichberechtigt nebeneinander. Im Rahmen einer zusammenfassenden Wertung ist daher in jedem Einzelfall zu entscheiden, ob den wirtschaftlichen oder persönlichen Beziehungen der Vorrang zukommt. Sowohl der Bundesfinanzhof als auch der Verwaltungsgerichtshof räumen allerdings den persönlichen Beziehungen gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen den Vorrang ein (BFH 23.7.1971 III R 60/70, BStBl II 1971, 758; BFH 31.10.1990 I R 24/89, BStBl II 1991, 562; VwGH 25.2.1970, 1001/69, ÖStZB 1970, 122; VwGH 22.3.1991, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 531; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Ausschlaggebend dafür dürfte sein, dass die persönlichen Beziehungen jene Momente umfassen, die den eigentlichen Inhalt des menschlichen Lebens ausmachen. Im Falle gegenläufiger Tendenzen ist daher regelmäßig auf die persönlichen Beziehungen abzustellen (*Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997, Rz 12 bis 13 zu Art. 16 DBA Deutschland).

Im vorliegenden Fall besteht die stärkste persönliche Beziehung des Bw. zweifellos zu seinem Wohnsitz in Wien, an dem seine Familie lebt, und von wo er, nach dem Auslaufen seines letzten Dienstvertrages in Österreich, für eine nur vorübergehende Tätigkeit in der BRD weggezogen ist. Das bloß vorübergehende Vorhandensein einer wirtschaftlichen Existenzgrundlage in Deutschland reicht nicht aus, dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen, da, wie oben ausgeführt, wirtschaftlichen Beziehungen im Leben eines Menschen nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zukommt (wirtschaftliche Beziehungen daher eine geringere Bedeutung als persönliche Beziehungen haben).

Gegen das Vorliegen des Mittelpunkts der Lebensinteressen in der BRD spricht weiters, dass der Bw. in den Berufsjahren im Durchschnitt zwei bis drei Wochenenden pro Monat in Österreich verbracht hat.

Entgegen den Angaben des Bw. in dem anlässlich der steuerlichen Erfassung in Österreich ausgefüllten Fragebogen, kann aber auch nicht von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in den USA ausgegangen werden. Auch wenn der Bw. über einen Wohnsitz in den USA verfügt und die Staatsbürgerschaft der USA besitzt, so hat er doch die stärksten persönlichen Beziehungen zu Österreich und keine wirtschaftlichen Beziehungen zu den USA.

Da der Bw. zudem in den Anlagen zu seinen deutschen Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 1999 selbst ausgeführt hat, dass "der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach wie vor in Österreich ist", ist Österreich nach Art. 16 DBA Deutschland als Wohnsitzstaat anzusehen.

Nach Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland hat Deutschland das Besteuerungsrecht nur für die Einkünfte aus jener Tätigkeit, die in Deutschland ausgeübt wurde. Hinsichtlich der Einkünfte aus der in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit ist hingegen zu prüfen, ob abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht der Slowakei begründet wird, oder ob das Besteuerungsrecht Österreich als Wohnsitzstaat zukommt.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 7. März 1978, BGBl. Nr. 34/1979 (DBA CSSR) dürfen, vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 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.

Das DBA CSSR ist weiter anwendbar auf die Slowakei bis zum Ergehen eines eigenen Abkommens im Verhältnis zur Slowakei (siehe die Kundmachung, BGBl. Nr. 1046/1994).

Art. 16 betrifft Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Art. 18 Ruhegehälter und Art. 19 Vergütungen für die Ausübung öffentlicher Funktionen, welche im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA CSSR dürfen, ungeachtet des Abs. 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Da sich der Bw. in den Berufsjahren 1995 bis 1999 jeweils weniger als 183 Tage in der Slowakei aufgehalten hat, der Arbeitgeber (die C E – GmbH) nicht in der Slowakei ansässig war und das Gehalt des Bw. nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung der C E – GmbH in der Slowakei getragen wurde, hat Österreich das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit.

Entgegen der vom Bw. vertretenen Rechtsansicht, spricht der Umstand, dass er in Österreich keine Tätigkeit ausgeübt hat, nicht gegen die steuerliche Erfassung der strittigen Gehaltsbestandteile in Österreich. Die für die Tätigkeiten in der Slowakei vom deutschen Arbeitgeber gezahlten Bezüge unterliegen gemäß Art. 15 Abs. 2 des österreichisch – tschechoslowakischen und des österreichisch – deutschen Doppelbesteuerungsabkommens der ausschließlichen österreichischen Besteuerung (vgl. auch BM für Finanzen vom 6.10.2003, SWI 2003, 484; BM für Finanzen vom 14.10.2003, SWI 2003, 486).

Die obigen Ausführungen gelten in gleicher Weise im Verhältnis zu den übrigen Staaten, in denen der Bw. nach der Aktenlage tageweise tätig war (Kroatien, USA, Russland, Bulgarien, Schweiz, Italien, Ungarn, Tschechien, Slowenien, Serbien, Monaco, Griechenland, Großbrittanien, Portugal, Spanien, Türkei), da auch die mit diesen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die dem Art. 15 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens nachgebildete "Monteurklausel" (183-Tage-Regel) enthalten, bzw. Österreich mit einzelnen dieser Staaten (Serbien, Monaco) kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Die Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1999 werden in der Berufungsentscheidung jedoch wie folgt abgeändert:

1. Da der Bw. an der C E – GmbH nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (nicht zu mehr als 25%) beteiligt war, werden die von der C E – GmbH an den Bw. ausbezahlten Bezüge nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988), sondern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) berücksichtigt.
2. Nach Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland kann der Wohnsitzstaat die Steuern von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz erheben, der dem Gesamteinkommen der steuerpflichtigen Person entspricht.

In den Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 1997 wurden als Progressionseinkünfte, welche den in Österreich zu versteuernden Einkünften für die Ermittlung des Steuersatzes hinzugefügt werden, die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) berücksichtigt.

zurechnen sind, offenbar irrtümlich die vom Bw. insgesamt bezogenen Einkünfte in Höhe von 2,395.188 S (1995), 2,843.907 S (1996) bzw. 2,842.949 S (1997) angesetzt.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes das gesamte progressionswirksame (Welt-) Einkommen unter Abzug von negativen Einkommensbestandteilen (Verlusten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen) und sonstigen Abzügen (z.B. §§ 41, 104, 105) zu ermitteln. Das (Welt-) Einkommen ist dabei nach österreichischen Steuerrecht zu ermitteln (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 8 zu § 33 EStG 1988 sowie die dort angeführte Judikatur).

Es sind daher die in den deutschen Steuererklärungen ausgewiesenen Werbungskosten und Sonderausgaben (Kosten für doppelte Haushaltsführung, Krankenversicherungsbeiträge, deutsche Steuerberatungskosten usw.) bei der Ermittlung des Welteinkommens in Abzug zu bringen (vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, S. 144 ff).

Nicht zu berücksichtigen sind jedoch die in den deutschen Steuererklärungen als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Unterhaltszahlungen an die Eltern und Schwiegereltern des Bw. im ehemaligen Jugoslawien, weil diese nach österreichischem Steuerrecht (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) nicht abzugsfähig sind.

Bei der Berechnung der Progressionseinkünfte wurden daher die der Tätigkeit in der BRD zuordenbaren Einnahmen (in der in den deutschen Einkommensteuererklärungen jeweils ermittelten Höhe) von 1,058.817 S (1995), 1,237.625 S (1996), 1,198.374 S (1997), 822.073,39 S (1998) bzw. 191.262,11 S (1999) um folgende Abzugsposten verringert:

1995: deutsche Steuerberatungskosten 22.350,83 S (3.165,84 DM), Krankenversicherungsbeiträge 73.339,28 S (10.388 DM), Fachliteratur 1.553,20 S (220 DM), Berufsverband 254,16 S (36 DM), Kosten für doppelte Haushaltsführung 84.494,08 S (11.968 DM), Sozialversicherungsbeiträge 82.932,41 S (11.746,80 DM);

1996: Krankenversicherungsbeiträge 73.565,20 S (10.420 DM), Sozialversicherungsbeiträge 87.092,16 S (12.336);

1997: Krankenversicherungsbeiträge 76.975,18 S (10.903 DM), deutsche Steuerberatungskosten 27.250,61 S (3.859,86 DM), Kosten für doppelte Haushaltsführung 56.550,60 S (8.010 DM), Sozialversicherungsbeiträge 93.093,16 S (13.186 DM);

1998: Krankenversicherungsbeiträge 80.060,40 S (11.340 DM), deutsche Steuerberatungskosten 30.506,26 S (4.321 DM), Kosten für doppelte Haushaltsführung 67.776,00 S (9.600 DM), Sozialversicherungsbeiträge 95.359,42 S (13.507 DM);

1999: Krankenversicherungsbeiträge 41.315,12 S (5.852 DM), Kosten für doppelte Haushaltsführung 22.592 S (3.200 DM), Sozialversicherungsbeiträge 47.527,92 S (6.732 DM).

Hiebei wurde ein Umrechnungskurs von 7,06 angewandt.

In der Berufungsentscheidung werden daher Progressionseinkünfte in Höhe von 793.893 S (1995), 1.076.968 S (1996), 944.504 S (1997), 548.371 S (1998) bzw. 79.827 S (1999) berücksichtigt.

3. Die Einkommensteuer wird für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Die Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1999 waren daher abzuändern.

Wien, 31. März 2004