

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner  
in der Beschwerdesache des Adr,  
betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 17. und vom 21.01.2014  
hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und 2009  
zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der  
Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen  
Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches  
bilden.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

In seinen **Beschwerden** führte der Beschwerdeführer aus, er sei in den Streitjahren  
bemüht gewesen, sich eine Existenz als freier Journalist in Liechtenstein aufzubauen.

Er sei einer liechtensteinischen Zeitung für fallweise Einsätze an Abenden  
und Wochenenden zur Wahrnehmung von Theater-, Konzert- oder  
Sportveranstaltungsterminen zur Verfügung gestanden. Mehr als ein Taschengeld  
könne bei solchen Einsätzen nicht verdient werden, weshalb sie normalerweise nur von  
Personen geleistet würden, die ein geregeltes Haupteinkommen hätten, wie etwa Lehrer  
oder Pensionisten.

Er habe in den Streitjahren jedenfalls über kein geregeltes Haupteinkommen verfügt,  
sich jedoch mit seiner Situation abfinden müssen. Nach Scheidung und Jobverlust sei er  
gezwungen gewesen, im Elternhaus zu leben und finanzielle Unterstützung von seiner

Mutter anzunehmen. Er habe Unterhalt für seine Kinder leisten und ein überschuldetes Konto wieder auffüllen müssen.

Bis 31.5.2008 habe er Arbeitslosenunterstützung/Notstandshilfe erhalten. Diese Unterstützung habe er abgemeldet in der Erwartung, dass ihm mehr Aufträge zugeteilt würden bzw., dass er eine Festanstellung finden würde. Leider hätten sich diese Vorstellungen nicht verwirklicht. Er habe sich schließlich entschlossen, sich in Liechtenstein als selbständiger Journalist mit dauerhafter Betriebsstätte anzumelden (Art. 14 DBA Lie). Erst einige Zeit danach sei es ihm gelungen, sich als freier Einzelunternehmer in Liechtenstein aus seinen prekären Verhältnissen zu lösen.

Er habe in den Streitjahren 2008 und 2009 daher weder in einem freien Verhältnis noch in einem Angestelltenverhältnis ein steuerrelevantes Einkommen erzielt. Ohne die Unterstützung seiner Mutter hätte er sich nicht über Wasser halten können.

In Ergänzung seiner Beschwerden langte in der Folge ein Schreiben eines steuerlichen Vertreters ein, in welchem unterstrichen wurde, dass der Beschwerdeführer als selbständiger Journalist in Liechtenstein eine feste örtliche Einrichtung nütze. Das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte stehe Liechtenstein zu, in Österreich seien sie unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen.

In der Folge wurde eine Bestätigung der A B AG - unterschrieben von der Assistentin der Verlagsleitung - eingereicht, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer 2008 und 2009 als selbständiger Korrespondent für das A B tätig war. Zur Erfüllung seiner Aufträge sei ihm ein Arbeitsplatz in der Redaktion zur Verfügung gestellt worden. Die Redaktion verfüge nämlich über zusätzliche Arbeitsplätze für Korrespondenten bzw. temporäre Praktikanten.

In einer weiteren Bestätigung der A B AG wurde angegeben, dass der Beschwerdeführer von Juni 2008 bis Dezember 2008 Honorarzahlen von 22.876,00 CHF erhalten habe, im Jahr 2009 solche in Höhe von 47.460,00 CHF. Auch für die (nicht streigegenständlichen Jahre) 2010 bis 2012 wurden Honorarzahlen ausgewiesen.

Seitens des Finanzamtes wurde in der Folge ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer übermittelt und er gebeten, sämtliche Arbeitsverträge mit dem A B seit 2008, seine Jahresabschlüsse 2008 und 2009, sämtliche an das A B gestellten Rechnungen der Jahre 2008 und 2009 und die Kontoauszüge, aus denen sich die Überweisungen an ihn ersehen ließen, einzureichen. Zudem möge er bekanntgeben, für welche anderen Zeitungen er 2008 und 2009 tätig gewesen sei, welche Aufwendungen ihm entstanden seien (etwa für Büromiete), wem die Arbeitsmittel (zB Computer) gehörten, die er verwendet habe und wie er organisatorisch in den Betrieb des B's integriert gewesen sei.

In einem Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung wurde angegeben, dass viele der gestellten Fragen schon zuvor beantwortet worden seien bzw. entsprechende Nachweise schon erbracht worden seien. Beigelegt wurde eine Steuerrechnung (Veranlagungsverfügung) der Gemeinde C für das Steuerjahr 2009, die bei einem

steuerbaren Erwerb von 21.700,00 CHF eine Schuld an Landes- und Gemeindesteuer von 820,26 CHF errechnete.

Es ergingen **Beschwerdevorentscheidungen**, in denen insofern eine Abänderung erfolgte, als die "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" in Höhe der angegebenen, umgerechneten Honorarzahlen für die Streitjahre in Ansatz gebracht wurden.

Im Übrigen waren die Entscheidungen abweisend. Begründend wurde ausgeführt: Wohl sei dem Ersuchen des Finanzamtes, die liechtensteinischen Steuerbescheide 2010 bis 2012 sowie eine Bestätigung des A B's über die Höhe der Honorare einzureichen, entsprochen worden, dem weiteren Ergänzungsersuchen sei jedoch nicht nachgekommen worden.

Das Finanzamt sei zu dem Schluss gelangt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd Art. 15 DBA Lie vorlägen, für welche Österreich das Besteuerungsrecht zustehe. Der Beschwerdeführer habe keinen Nachweis erbracht, dass er in den Jahren 2008 bis 2012 auch nur für einen anderen Auftraggeber als für das A B tätig gewesen sei. Auch die Höhe seiner Einnahmen - im Jahr 2012 CHF 80.640,00 - spräche für ein Dienstverhältnis zum B. Die Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8.8.2014 werde in freier Beweiswürdigung als Zeichen dafür gewertet, dass keine selbständige Tätigkeit vorgelegen sei. Auf der Homepage des A B's ([www.namederzeitung.li](http://www.namederzeitung.li)) werde er als Mitarbeiter Inland mit einer B E-Mail-Adresse geführt, was absolut auf eine Integration als Angestellter des A B's hindeute.

In der Folge langte ein **Antrag auf Vorlage** der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ein. Der als selbständiger Journalist in Liechtenstein tätige Beschwerdeführer habe dort eine feste örtliche Einrichtung genützt. Er sei in den Jahren 2009 bis 2012 auch in Liechtenstein entsprechend veranlagt worden. Das inländische Finanzamt gehe von einer nichtselbständigen Grenzgängertätigkeit aus und besteuere den Beschwerdeführer auf dieser Grundlage.

Es liege ein Qualifikationskonflikt vor. Art. 25 DBA Lie sehe vor, dass die beteiligten Staaten einen solchen Konflikt bereinigen. Es werde daher die Durchführung eines solchen Verfahrens beantragt.

Unabhängig davon könne der finanzamtlichen Argumentation nicht gefolgt werden. Die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses, etwa die Weisungsgebundenheit, lägen nämlich nicht vor. Der Beschwerdeführer sei weder zeitlich noch inhaltlich noch sonst weisungsgebunden gegenüber seinen Auftraggebern. Auch treffe ihn keine höchstpersönliche Arbeitsverpflichtung. Ein Dienstverhältnis liege daher nicht vor.

Da der regionlae Medienmarkt sehr klein sei, sei der Beschwerdeführer im Streitzeitraum nur für das A B tätig gewesen. In der Schweiz bestehe eine geringe Akzeptanz gegenüber österreichischen Journalisten, in Österreich seien die Konditionen wenig attraktiv. So sei im Endeffekt das B als Auftraggeber übriggeblieben. Aufgrund ausreichender Auslastung von dieser Seite, sei der Beschwerdeführer auch nicht gezwungen gewesen, sich um andere Auftraggeber zu bemühen. Ein ausschließliches Tätigwerden für einen

Auftraggeber begründe aber noch kein Dienstverhältnis. Es bestehe höchstens ein "Klumpenrisiko", für das der Beschwerdeführer selbst verantwortlich sei.

Die im Ergänzungsersuchen vom 8.8.2014 erbetenen Informationen seien in Liechtenstein nicht erforderlich für die Veranlagung derartiger Kleinunternehmer. Der Beschwerdeführer habe seine Erklärungen immer persönlich bei der Gemeindesteuerkassa abgegeben und davor die Abzugsposten mit dem zuständigen Sachbearbeiter abgeklärt.

Soweit der Beschwerdeführer auf der Homepage als "Redaktor" geführt worden sei, habe er persönlich darüber vorerst nicht einmal Bescheid gewusst. Davon auf eine betriebliche Integration als Angestellter zu schließen sei überschießend. Die E-Mail-Adresse habe dazu gedient, gegenüber Dritten zu dokumentieren, dass die Kontaktaufnahme im Auftrag der Zeitung erfolge. Eine private E-Mail-Adresse würde eher Skepsis hervorrufen. Eine Integration in den Betrieb könne daraus jedenfalls nicht gefolgert werden.

Seit aabb.2010 sei der Beschwerdeführer unter der Nummer 1234 als Einzelunternehmer im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister eingetragen. Er verfüge über eine Gewerbebewilligung des Amtes für Volkswirtschaft für das Verfassen und Gestalten von Text- und Bildbeiträgen für journalistische und PR-Zwecke. Seinen Aufträgen entsprechend habe er bisher ausschließlich journalistische Beiträge verfasst. Aufgrund seines Studiums der EundF sowie von zwei Semestern Rechtswissenschaften verfüge er über ein fundiertes Wissen für die journalistische und literarische Aufbereitung verschiedenster Themen.

Das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte habe gemäß Art. 14 DBA Lie Liechtenstein. In Österreich seien die Einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 DBA Lie unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen. Die in Liechtenstein erfolgten Veranlagungen seien für Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolgt.

Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Zudem werde beantragt, ein Verständigungsverfahren zur Klärung der Einkünftequalifikation einzuleiten.

Vorgelegt wurde eine "**Arbeitsvereinbarung für freie Mitarbeit**" vom 1.4.2009 zwischen der A B AG - unterschrieben vom Geschäftsführer - und dem Beschwerdeführer. Die Vereinbarung legte fest, dass der Beschwerdeführer als freier Mitarbeiter für die B AG tätig sei. Er recherchiere Artikel und nehme Termine wahr, auch für die D-zeitung und deren Internetplattformen. An einem Einsatztag sei er normalerweise zwischen 14:00 und 23.00 unterwegs. Der Einsatzplan werde mit dem Redaktionssekretariat abgesprochen. Alle Artikel und Fotos müssten online publiziert werden. Die Zusammenarbeit könne jederzeit binnen Wochenfrist aufgelöst werden.

Das Tagespauschale betrage 280 CHF und enthalte auch die Kosten für Autofahrten, Telefonate und alle weiteren anfallenden Spesen. Der Aufgabenbereich umfasse Recherche und Realisation von Artikeln und Reportagen, Vorbereitung und Besuch von Veranstaltungen, Einbringung von Ideen, Verwalten eines Reporterhandbuches, Realisation von Fotos und Artikeln für B online sowie die regelmäßige Bearbeitung der Homepage.

Das B könne die journalistischen Beiträge (Fotos und Artikel) zweitverwerten. Der Beschwerdeführer müsse für seine Sozialleistungen (AHV, ALV, Pensionskasse etc.) selbst aufkommen.

Vorgelegt wurde ein Impressum des A B's (allerdings vom nicht streitrelevanten Datum Dezember 2014), in dem unter immerhin rund 40 Beschäftigten der Beschwerdeführer **nicht** genannt ist.

In einem E-Mail-Austausch zwischen steuerlichem Vertreter und Finanzamt wurde erklärt, dass die das Streitjahr 2008 (Juni bis Dezember) und den Zeitraum Jänner bis März 2009 betreffende Arbeitsvereinbarung mündlich gewesen sei. Den Beschwerdeführer treffe keine Arbeitsverpflichtung, er sei nicht weisungsgebunden, das Urheberrecht an seinen journalistischen Beiträgen bleibe bei ihm, die B AG habe das Zweitverwertungsrecht. Er müsse Betriebsausgaben und Sozialversicherungsbeiträge selbst übernehmen. Er habe keinen Entgeltsanspruch ohne Leistung bzw. im Krankheits- oder Urlaubsfall.

Im Akt findet sich weiters ein Auszug aus dem **liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister** vom August 2010 über die Neueintragung der Einzelfirma des Beschwerdeführers in C/FL. Als Geschäftszweck scheint das Verfassen und Gestalten von Text- und Bildbeiträgen für journalistische und PR-Zwecke auf. Der Beschwerdeführer ist als Inhaber mit Einzelunterschrift genannt.

II. Ermittlungen durch die Richterin des BFG:

Die Richterin wandte sich mit nachstehendem **Ergänzungsersuchen** an die Abgabenbehörde:

*"Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde und seinem Vorlageantrag dargetan, in den Streitjahren als freier Korrespondent für eine liechtensteinische Zeitung tätig gewesen zu sein. Er habe in Liechtenstein über eine feste örtliche Einrichtung verfügt (Arbeitsplatz in der Redaktion für temporäre Kräfte) und sei in Liechtenstein auch als selbständiger Journalist zur Besteuerung herangezogen worden. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses seien nicht gegeben gewesen (siehe hiezu die miteingereichte "Arbeitsvereinbarung für freie Mitarbeit" vom 1.4.2009). Aus dem vorgelegten Impressum der "A B AG" ist sein Name nicht ersichtlich (- dies würde laut BVE mit Hinweis auf die Homepage auf eine Integration in den Betrieb als Angestellter hinweisen). Seit Juli 2010 ist er als Einzelunternehmer im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister eingetragen ("Verfassen und Gestalten von Text- und Bildbeiträgen für journalistische und PR-Zwecke").*

*Die Assistentin der Verlagsleitung hat mit Schreiben vom 7.3.2014 bestätigt, der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren eine Tätigkeit als selbständiger Korrespondent der A B AG ausgeübt. Mit Schreiben vom 11.3.2014 gab sie die seitens der A B AG in den Jahren 2008 bis 2012 an den Beschwerdeführer überwiesenen Honorarzahlen bekannt.*

*Seitens des Finanzamtes wurde in der Stellungnahme zum Vorlagebericht lediglich angemerkt, "trotz Vorlage einer Arbeitsvereinbarung für freie Mitarbeit", lägen nach Ansicht des Finanzamtes Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd Art. 15 DBA Liechtenstein vor.*

*Das Finanzamt wird nunmehr höflich eingeladen, binnen 14 Tagen ab Zugehen dieses Schreibens seine im bisherigen Verfahren vertretene und laut Vorlagebericht beibehaltene Argumentationslinie zu präzisieren bzw. sich in substantiierter Weise mit dem Vorbringen und den Einreichungen des Beschwerdeführers auseinanderzusetzen".*

Ein Vertreter der Abgabenbehörde teilte in einem **Beantwortungsschreiben** mit, der Beschwerdeführer habe eine tägliche pauschale Vergütung erhalten und sei in einem vorgegebenen Zeitrahmen laut Einsatzplan im Außendienst tätig gewesen. Er sei nach außen hin für das A B aufgetreten. Aus all dem sei auf eine so starke Eingliederung in den Betrieb des B's zu schließen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angenommen werden könnten.

Überdies laufe ein Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Liechtenstein. Es erscheine sinnvoll, das Ergebnis dieses Verfahrens - mit dem im Oktober 2017 gerechnet werden könne - abzuwarten.

Über Nachfrage bei der zuständigen Sachbearbeiterin im BMF wurde der Richter in Ende Oktober ohne weitere Ausführungen mitgeteilt, dass das Verständigungsverfahren mit Liechtenstein noch immer in der Schwebe sei.

### III. Sachverhalt:

- Streitjahre sind die Jahre 2008 und 2009.
- Der Beschwerdeführer war im Inland ansässig.
- Er hat ein Studium der EundF abgeschlossen.
- Bis 31.5.2008 bezog er Arbeitslosengeld und Notstandshilfe.
- Ab Juni 2008 war er als journalistischer Mitarbeiter für die A B AG tätig.
- In der Redaktion in Liechtenstein wurde ihm ein Arbeitsplatz für die Erfüllung seiner Aufträge zur Verfügung gestellt.
- Die Redaktion verfügt über zusätzliche Arbeitsplätze für Korrespondenten und temporäre Praktikanten.
- Er war zwischen 14:00 und 23:00 Uhr auf Konzert-, Theater- und Sportveranstaltungen im Einsatz und recherchierte und realisierte Artikel samt Fotos, die er "fixfertig" ablieferte.
- Er wurde in Tagespauschalen entlohnt, die auch als Abdeckung sämtlicher Spesen zu verstehen waren.
- Für seine Sozialleistungen (AHV, ALV, Pensionskasse) musste er selbst aufkommen.
- Im Falle von Urlaub oder Krankheit erhielt er keine Lohnfortzahlungen.
- Die Zusammenarbeit war jederzeit binnen Wochenfrist auflösbar.
- Der Beschwerdeführer hatte das Urheberrecht an seinen Artikeln und Reportagen, die B AG das Zweitverwertungsrecht.

- Im Jahr 2010 meldete er zum liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister eine Einzelfirma mit dem Geschäftszweck "Verfassen und Gestalten von Text- und Bildbeiträgen für journalistische und PR-Zwecke" an.

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf unwidersprochenen Akteninhalt sowie auf im Akt aufliegende Bestätigungen.

#### IV. Gesetzliche Grundlagen:

**Art. 14 Abs. 1** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: DBA Lie) normiert unter der Überschrift "Selbständige Arbeit":

*"Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können."*

In **Abs. 2** conv. cit. ist normiert:

*"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 und Wirtschaftstreuhänder."*

Gemäß **Art. 15 Abs. 1** DBA Lie dürfen....Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

**Art. 15 Abs. 4** conv. cit. normiert: *"Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben."*

**Art. 23 Abs. 1** DBA Lie bestimmt: *"Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige*

*Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären."*

In Abs. 2 conv. cit. ist normiert: *"Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln ..... 15 und....in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden."*

Gemäß **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

V. Rechtliche Würdigung:

**Strittig ist:**

a) Stand der Beschwerdeführer im Streitzeitraum in einem Dienstverhältnis zum A B und durften seine Einkünfte daher gemäß Art. 15 DBA Lie in Österreich der Besteuerung unterworfen werden, oder

b) Erzielte der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die gemäß Art. 14 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA Lie in Liechtenstein der Besteuerung unterliegen?

Nicht strittig ist, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum in Österreich ansässig und damit grundsätzlich im Inland unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs. 2 EStG 1988 war.

Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts. Er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht (vgl. *Doralt*, EStG<sup>18</sup>, § 47 Rz 14). Neben den Kriterien der Legaldefinition des § 47 EStG 1988 - der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers - sind von der Rechtsprechung des VwGH weitere Kriterien aufgezeigt worden, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Das sind insbesondere das Fehlen eines für eine selbständige Tätigkeit entscheidenden Unternehmerrisikos und das Fehlen einer Vertretungsbefugnis (vgl. etwa VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Entscheidend für die Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (*Doralt*, EStG<sup>18</sup>, § 47 Rz 26).

Soweit die **Weisungsgebundenheit** Beurteilungskriterium ist, ist auszuführen:

Nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat schon die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist idR verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der

Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche bzw. technische Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet und kann sowohl bei einer selbständigen als auch bei einer nichtselbständigen Tätigkeit vorkommen.

Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, dann handelt es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann; ebenso ist die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertigzustellen, bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit. Auch die Verpflichtung zur intensiven Zusammenarbeit und zum Informationsaustausch mit der Geschäftsleitung sind Ausfluss eines sachlichen Weisungsrechts, aus dem sich noch kein Dienstverhältnis ergibt (*Doralt*, EStG<sup>18</sup>, § 47 Rz 35, 36).

Soweit also der Beschwerdeführer laut Arbeitsvereinbarung seinen genauen Einsatzplan in Absprache mit dem Redaktionssekretariat festzulegen hatte, fällt dies klar in den Bereich **sachlicher Weisungen**. Eine **persönliche Weisungsgebundenheit** dahingehend, dass die eigene Bestimmungsfreiheit des Beschwerdeführers ausgeschaltet gewesen wäre, ist hingegen nicht feststellbar. Vielmehr lag es laut Arbeitsvereinbarung an ihm, zu recherchieren und Artikel zu realisieren. Er hatte - nach eigenverantwortlicher Planung und Vorbereitung - seine Artikel samt Fotos "fixfertig anzuliefern". Das Urheberrecht an seinen Artikeln stand ihm zu, das B hatte lediglich ein Zweitverwertungsrecht.

Aus all dem lässt sich keineswegs ablesen, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum bei Erstellung und Gestaltung seiner journalistischen Beiträge dem Arbeitgeberwillen völlig untergeordnet gewesen wäre. Dies widerspräche auch generell dem Berufsbild eines Journalisten, der ja naturgemäß nicht seine bloße Arbeitskraft schuldet, sondern eigene Ideen (siehe auch Arbeitsvereinbarung) und eigene Kreativität einzubringen hat.

Soweit als Argument für eine Weisungsgebundenheit geäußert wurde, der Beschwerdeführer habe nur einen Auftraggeber, das A B, gehabt, kann nicht erkannt werden, inwieweit dies besonders für eine persönliche Weisungsgebundenheit ausschlaggebend sein sollte (ungeachtet dessen war er offenbar auch für die D-zeitung und deren Internetplattformen tätig).

Auch der Schluss, dass die Höhe der - im hier nicht streitgegenständlichen - Jahr 2012 erzielten, relativ hohen Einkünfte für eine Weisungsgebundenheit bzw. für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche, ist nicht nachvollziehbar. An dieser Stelle ist zudem darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer nachweislich im Jahr 2010 im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister seine Einzelfirma angemeldet hat (siehe oben).

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass Weisungsbefugnisse allenfalls im Bereich der - für eine selbständige Tätigkeit unschädlichen - sachlichen Weisungen (zeitlicher Einsatzplan, Abgabetermine) bestanden. Eine derart starke Unterordnung unter den Willen des Auftraggebers, dass von einer persönlichen - ein

Dienstverhältnis indizierenden - Weisungsgebundenheit gesprochen werden könnte, ist dem zu beurteilenden Sachverhalt aber nicht zu entnehmen.

Zur **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus** des Arbeitgebers ist auszuführen:

Von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus spricht man insbesondere dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Arbeitsplatz und Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Zu beachten sind ferner das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (*Doralt*, aaO, § 47 Rz 44).

Laut Arbeitsvereinbarung war der Beschwerdeführer "an einem Einsatztag im Normalfall" zwischen 14:00 und 23:00 unterwegs.

Es handelt sich insoweit nicht um eine Verpflichtung zur Einhaltung klar umrissener, täglicher Arbeitsstunden. Weder lässt sich aus dieser Vereinbarung eine tägliche, noch eine täglich 8 1/2-stündige Arbeitszeitvorgabe im Außen- bzw. im Innendienst ablesen. Vielmehr ergibt sich die Schlussfolgerung, dass der Beschwerdeführer je nach besuchtem Einsatzort (Theater-, Konzert-, Sportveranstaltung) individuell unterschiedliche, nicht einem täglich wiederkehrenden Schema entsprechende Tages- oder Abendverläufe, verteilt auf Außen- und Innendienst, verzeichnete. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass es ihm, der in Tagespauschalen zu 8 1/2-Stunden entlohnt wurde, überlassen war, seinen jeweiligen Arbeitstag eigenverantwortlich zu gestalten.

Soweit dem Beschwerdeführer in der Redaktion einer von mehreren, für Korrespondenten und temporäre Praktikanten zur Verfügung stehenden Arbeitsplätzen überlassen wurde und seine Arbeit insofern einer festen örtlichen Einrichtung gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA Lie in Liechtenstein zuordenbar ist, sieht das BFG keine Handhabe, an der diesbezüglichen, in Schriftform vorliegenden, unterfertigten Bestätigung der Assistentin der Verlagsleitung zu zweifeln.

Auch wurde seitens des Finanzamtes nicht in substantiiert Weise dargetan, warum dieses Schreiben - wie auch die sonstigen im Akt aufliegenden Bestätigungen von Arbeitgeberseite - unglaubwürdig sein sollte. Vielmehr begnügte sich die Amtspartei mit einer pauschalen Erklärung, wonach "*trotz Vorlage einer Arbeitsvereinbarung für freie Mitarbeit*" von einer nichtselbständigen Arbeit ausgegangen werde (siehe etwa Stellungnahme im Vorlagebericht).

Nicht Bezug genommen wurde von Finanzamtsseite auch darauf, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2010 seine Einzelfirma mit dem Aufgabengebiet "Verfassen und Gestalten von Text- und Bildbeiträgen für journalistische und PR-Zwecke" zum liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister angemeldet hat.

Wenn auch aus der Aktenlage nicht hervorgeht, dass der Beschwerdeführer für seinen Arbeitsplatz in der Redaktion eine Miete zu entrichten hatte, liegt es nahe, dass ein entsprechender Abzug im Tagespauschale, mit dem alle Spesen als abgedeckt gelten, berücksichtigt wurde.

Soweit offenbar der Beschwerdeführer in der Vergangenheit im Impressum des A B 's als Mitarbeiter mit entsprechender E-Mail-Adresse aufschien, vermag dies nicht nachdrücklich für seine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im Sinne eines nichtselbständigen Dienstverhältnisses zu sprechen (auf die entsprechenden Argumente im Vorlageantrag wird hingewiesen).

Nach Bewertung durch das BFG handelt es sich insofern um eine Formalität, aus der lediglich der Schluss gezogen werden kann, dass der Beschwerdeführer für das A B tätig war, nicht aber, welcher Natur seine Stellung in dienstrechtlicher Hinsicht war.

Aus den vorstehenden Ausführungen erhellt bereits, dass entsprechend der Legaldefinition nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Argumente für eine selbständige Position des Beschwerdeführers bei Weitem überwiegen und eine fortgesetzte Untersuchung daher entbehrlich wäre.

Geht man dennoch auf ein allfälliges **Unternehmerwagnis** ein, so ergibt sich: Der Beschwerdeführer, der in Tagespauschalen entlohnt wurde, konnte die Höhe seiner Einnahmen durch die Anzahl der übernommenen Einsätze und Recherchen selbst steuern. Zumal mit seiner Pauschalentlohnung sämtliche Spesen als abgedeckt galten, musste er in Eigenverantwortung wirtschaften, um seine journalistische Tätigkeit mit dem größtmöglichen ökonomischen Erfolg abzuwickeln, dh, es oblag ihm selbst, die Kostenseite im Rahmen zu halten. Es traf ihn das Wagnis der Einkommensschwankungen.

Zudem musste er selbst für seine Sozialversicherung Sorge tragen. Er erhielt keine **laufenden Lohnzahlungen** und hatte keinen Entgeltanspruch ohne Leistung, auch nicht bei Krankheit oder Urlaub - das Kriterium der laufenden Lohnzahlung spräche für eine Nichtselbständigkeit (*Doralt*, aaO, § 47 Rz 57). Durch die jederzeitige Kündbarkeit binnen Wochenfrist und ohne Angabe von Gründen fehlte seinem Arbeitsverhältnis jeglicher Aspekt von Berechenbarkeit und Sicherheit.

Hinsichtlich einer allfälligen **Vertretungsbefugnis** lässt sich der Aktenlage nichts Definitives entnehmen. Die Arbeitsvereinbarung spricht jedoch auch nicht dagegen, dass der umschriebene Aufgabenbereich (Recherche, Besuch von Veranstaltungen, Realisation von Fotos und Artikeln....) nicht auch (teilweise) durch eine vom Beschwerdeführer eingesetzte, andere Person hätte wahrgenommen werden können. Jedenfalls ist kein Bestimmungsrecht des Auftraggebers betreffend eine allfällige Vertretung des Auftragnehmers festgeschrieben. Die Möglichkeit, sich bei der Arbeitsleistung einer Hilfskraft zu bedienen, spricht grundsätzlich für eine selbständige Tätigkeit (VwGH 25.1.1983, 82/14/0081).

**Zusammenfassung:** Die Analyse der Beurteilungskriterien zeigt in ihrem Gesamtbild, dass in den Streitjahren eine selbständige Tätigkeit (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit) des Beschwerdeführers iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 vorlag. Diese Tätigkeit ist auch als "freier Beruf" gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA Lie zu werten.

Die daraus bezogenen Einkünfte, die der in Form eines ihm zu seiner Disposition gestellten Arbeitsplatzes in der Redaktion als fester Einrichtung iSd Art 14 Abs. 1 DBA Lie zuzuordnen sind, unterliegen in Liechtenstein der Besteuerung und sind in Österreich von der Besteuerung auszunehmen.

Dies entspricht der Befreiungsmethode gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA Lie, dh, Österreich verliert zwar das Besteuerungsrecht hinsichtlich der liechtensteinischen Einkünfte, darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen jenen Steuersatz anwenden, der angefallen wäre, wenn das in Streit stehende Einkommen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

#### **VI. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Mittelpunkt der Analyse standen Fragen der Beweiswürdigung, wie sie grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 18. Dezember 2017