

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11.01.2011 und 04.07.2012, betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgewiesen.  
Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird insofern abgeändert, als er für endgültig erklärt wird.

Ansonsten bleibt dieser Bescheid unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (Bf) brachte in der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes (FA) betreffend Einkommensteuer 2008 am 21.7.2010 iW vor, er sei im Bereich Softwareconsulting und Datawarehouse-Consulting uA für die rumänische Firma ABCD tätig. Er übe seine selbständige Tätigkeit für diese Firma zum Teil in Österreich und zum Teil in Rumänien aus. In Rumänien verfüge er über eine feste Einrichtung iSd Art 5 DBA Rumänien.

Gemäß Art 14 DBA Rumänien würden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sofern diese in Rumänien erzielt werden, auch in Rumänien besteuert. Gemäß Artikel 24 DBA Rumänien würden diese Einkünfte in Österreich nur als Progressionseinkünfte berücksichtigt.

Der Bf sei sowohl in Österreich als auch in Rumänien für die genannte Firma tätig. Daher habe er die iZm ABCD erzielten Einkünfte im Verhältnis der Tage, die in Rumänien bzw in

Österreich verbracht worden seien, aufgeteilt. Daraus ergäbe sich ein Verhältnis von 80% : 20% zugunsten Rumäniens.

In der Anlage würde eine Kopie der gesamten Einnahmen/Ausgaben Rechnung für 2008 sowie eine Aufstellung, wie sich der Gewinn aufteile, übermittelt.

Nach der vorgelegten Einnahmen/Ausgaben Rechnung wurde ein Gesamtgewinn von € 96.988,37,-- erzielt, wovon € 77.590,70,-- auf Rumänien und € 19.397,67,-- auf Österreich entfielen.

Am 27.7.2010 richtete das FA ein weiteres Ergänzungsersuchen an den Bf mit folgendem Inhalt:

„ ... wird ersucht, den Besteuerungsnachweis für die rumänische Betriebsstätte, aus dem auch der dieser Betriebsstätte zugeordnete Gewinn ersichtlich ist, vorzulegen. (Art 24(2) e DBA – gleiche Abkommensauslegung?)

Wurden die im Jahr 2008 erzielten Einkünfte iHv 151.290,90 zur Gänze von der Firma ABCD erzielt?

Laut AV des FA vom 04.01.2011 habe der steuerliche Vertreter des Bf in einem Telefonat ausgeführt, Rumänien besteuere nicht, weil dort müsse innerhalb 1- Monatsfrist eine Steuererklärung abgegeben werden. Wenn nicht, komme es zu keiner Besteuerung? Das DBA Rumänien enthalte keine Subject-to-tax Klausel.

Am 05.01.2011 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf einen Artikel von Prof. Lang betreffend die Subject-to-tax Klausel. Prof. Lang führe darin aus, dass die Anwendung einer abkommensrechtlichen Befreiungsvorschrift nur dann von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht werden könne, wenn eine Subject-to-tax Klausel vorliege, was beim DBA Rumänien nicht der Fall sei.

Das FA erließ am 11.01.2011 den Einkommensteuerbescheid 2008. Die gesamten Einkünfte des Bf iHv € 88.068,28,-- wurden der inländischen Besteuerung unterworfen. In der Begründung wurde ausgeführt, da aus der Vorhaltsbeantwortung ersichtlich sei, dass Rumänien nicht besteuert habe, jedoch der Finanzverwaltung nicht bekannt sei, warum Rumänien nicht besteuert habe (eventuell andere Abkommensauslegung bzw aus Sicht Rumäniens dort keine Betriebsstätte) würde gemäß Art 7 DBA iVm Art 24 (2) e DBA die Versteuerung in Österreich vorgenommen.

In der form- und fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 19.01.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde iW ausgeführt, der Bf hätte im Jahr 2009 (Anm: offenbar gemeint 2008) in Rumänien über eine Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung – Büro) iSd Art 5 DBA Rumänien verfügt. Er habe im Jahr 2009 (Anm: offenbar gemeint 2008) zum großen Teil in Rumänien gearbeitet. Die Einkünfte, die der rumänischen Betriebsstätte zugerechnet werden könnten, seien gemäß Art 7 DBA iVm Art 24 Abs 2 lit a DBA in Österreich von der Besteuerung auszunehmen.

Art 24 Abs 2 lit e DBA Rumänien sehe vor, dass die Steuerbefreiung gemäß Art 24 Abs 2 lit a DBA nicht für Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person gelte, wenn Rumänien

dieses Abkommen so anwende, dass Rumänien diese Einkünfte von der Besteuerung ausnehme.

Dies sei im ggstdl Fall nicht geschehen. Rumänien hätte das Abkommen nicht so angewendet, dass die Betriebsstätteinkünfte des Mandanten von der Besteuerung in Rumänien ausgenommen würden.

Grs sei für die Anwendung einer Befreiung in Österreich die tatsächliche Besteuerung im anderen Vertragsstaat nur dann erforderlich, wenn im entsprechenden DBA eine Subject-to-tax Klausel enthalten sei.

Im DBA zwischen Österreich und Rumänien sei eine Subject-to-tax Klausel nicht enthalten.

Österreich könne die Anwendung einer abkommensrechtlich vorgesehenen Befreiung nicht von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen.

Gleichgültig, aus welchen Gründen im anderen Vertragsstaat keine Besteuerung erfolge, stehe dem Stpfl daher die abkommensrechtliche Befreiung in Österreich zu.

Die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens könne legitimerweise zur doppelten Nichtbesteuerung führen.

Die als Ausnahmeregeln konzipierten Subject-to-tax Klauseln würden somit unterstreichen, dass die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung keineswegs eine Zielsetzung sei, die bei der Abkommensanwendung generell zu beachten wäre.

Auf die steuerliche Beurteilung durch die Behörde des anderen Vertragsstaates komme es auch der Rechtsprechung des VwGH nach nicht an. Weder die Beurteilung von Tatfragen noch von Rechtsfragen durch die ausländische Behörde sei für das österreichische Abgabenverfahren bei Anwendung einer Befreiung von Bedeutung.

Zusammenfassend wurde ausgeführt, mangels einer Subject-to-tax Klausel bestehe keine Verpflichtung des Bf, einen Besteuerungsnachweis zu erbringen. Es sei die Steuerberechtigung Rumäniens unstrittig und folglich die Steuerfreistellung in Österreich gegeben.

Das FA lege die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im Jahr 2009 erließ das FA am 4.7.2012 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid und unterzog die gesamten Einkünfte des Bf iHv € 78.665,00,-- der inländischen Besteuerung. Betreffend der ausländischen Einkünfte wurde auf die Bescheidsbegründung des Vorjahres verwiesen.

Die Veranlagung erfolgte vorläufig, weil der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

In der form- und fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 31.07.2012 wurde in der Begründung iW ausgeführt, der Bf hätte im Jahr 2009 in Rumänien über eine Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung – Büro) iSd Art 5 DBA Rumänien verfügt. Er habe im Jahr 2009 zum großen Teil in Rumänien gearbeitet. Die Einkünfte, die der rumänischen Betriebsstätte zugerechnet werden könnten, seien gemäß Art 7 DBA iVm Art 24 Abs 2 lit a DBA in Österreich von der Besteuerung auszunehmen.

Die weiteren Ausführungen waren ident mit jenen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008.

Das FA legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Mit Vorhalt vom 01.04.2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht (BFG) den Bf um die Beantwortung folgender Fragen bzw Vorlage folgender Unterlagen:

„ 1. Vorliegen einer Betriebsstätte (BS) in Rumänien und damit im Zusammenhang stehende Einkünfte

- Nachweise für das Vorliegen einer BS
- Nachweis, dass die rumänische Steuerbehörde über das Bestehen einer BS und der dieser zuzurechnenden Einkünfte informiert wurde
- Beschreibung der BS
- wofür wird die BS verwendet bzw welche Tätigkeiten werden dort durchgeführt
- Seit wann besteht die BS?
- Wie lange bestand die BS bzw besteht sie noch?
- Wie lange waren Sie in den Streitjahren an der BS aufhältig?
- Adresse der BS
- Wie errechnen sich die dieser BS zuzurechnenden Einkünfte?
- Nachweis, dass Sie in den Streitjahren die genannte Anzahl von Tagen in Rumänien verbracht haben

2. Art 24 Abs 2 lit e) DBA

Nach hg Rechtsansicht würde die Steuerrückfallsklausel des Art 24 Abs 2 lit e) DBA Rumänien zur Anwendung gelangen, wenn die rumänische Steuerbehörde die str Einkünfte aus abkommensrechtlichen Gründen nicht besteuert hat. Daher sind zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes auch die Beantwortung folgender Fragen bzw die Erbringung folgender Nachweise unerlässlich:

- Nachweis, dass die rumänische Steuerbehörde von einer BS im Sinne des DBA Österreich ausgegangen ist
- Wenn die rumänische Steuerbehörde von einer BS iSd DBA Österreich ausgegangen ist, hat sie demzufolge die der BS zuzurechnenden Einkünfte besteuert?

Wenn ja, bitte um Vorlage von Nachweisen.

Wenn nein: Warum nicht? Bitte um Vorlage von Nachweisen

- Sollte Rumänien aus anderen als abkommensrechtlichen Gründen nicht besteuert haben, so sind diesbezügliche Nachweise erforderlich.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2014 führte der steuerliche Vertreter des Bf aus wie folgt:

„ ... (Bf) war im Jahr 2008 und 2009 als Software Entwickler an der Implementation eines Data Warehouse für die rumänische XYZ ... (rumänische Beteiligung der Erste Bank Gruppe) als EDV Consultant selbständig tätig.

Die Softwareentwicklung wurde vor Ort, nämlich am Sitz der IT XYZ, (Adresse) in Bukarest durchgeführt.

Während seiner Tätigkeit in Rumänien wohnte ... (Bf) durchwegs in verschiedenen Hotels wie zB Novotel, Imperial, Ramada und K&K Elisabeta. Reisebelege wie Flugtickets oder Hotelrechnungen sind keine vorhanden, da diese von Herrn ... (Bf) an seinen Auftraggeber weiterverrechnet wurden. Allerdings sind folgende Kollegen von Herrn (Bf), die ebenfalls an diesem Projekt beteiligt waren, gerne bereit zu bezeugen, dass Herr ... (Bf) in den Jahren 2008 und 2009 während des Projektes den überwiegenden Teil in Rumänien verbracht hat. Namentlich sind dies Herr ..., Herr ... und Frau ... aus Rumänien (spricht rumänisch und englisch).

Die Aufteilung der Einkünfte von Herrn ... (Bf) zwischen Österreich und Rumänien erfolgte aufgrund der Aufenthalte in den beiden Ländern in den jeweiligen Jahren. Demzufolge wurden die Einkünfte im Jahr 2008 im Verhältnis 80% Rumänien und 20% Österreich und im Jahr 2008 (Anm: gemeint offenbar 2009) im Verhältnis 38% Rumänien und 62% Österreich aufgeteilt. Die Tätigkeit in Rumänien von Herrn (Bf) endete mit dem Projekt im April 2009.

Die Beilage zu den beiden Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 mit der entsprechenden Aufteilung der Einkünfte zwischen Rumänien und Österreich legen wir dem Schreiben bei.

Weiters möchten wir festhalten, dass es Herrn (Bf) trotz mehrmaliger Kontaktaufnahme mit einem rumänischen Steuerberater nicht möglich war, eine entsprechende Steuererklärung für die Jahre 2008 und 2009 einzureichen, sodass in Rumänien keine Veranlagung für die Jahre 2008 und 2009 durchgeführt wurden.

Die Steuerrückfallklausel des Art 24 Abs 2 lit e DBA Rumänien kann unseres Erachtens in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen, da die Steuerrückfallklausel voraussetzt, dass die rumänische Steuerbehörde das DBA Rumänien anders anwendet als Österreich. Dies ist jedoch nicht der Fall. Tatsächlich wurden die rumänischen Einkünfte nur deshalb nicht in Rumänien besteuert, weil keine entsprechenden Steuererklärungen eingereicht wurden. Unstrittig ist unseres Erachtens, dass die in Rumänien erbrachte selbständige Tätigkeit jedenfalls nicht in Österreich steuerpflichtig ist und daher in Österreich von der Besteuerung auszunehmen ist...“.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Folgender Sachverhalt steht bezüglich Einkommensteuer 2008 und 2009 fest:**

Der Bf ist Softwareentwickler und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In den Streitjahren war er im Bereich Softwareconsulting und Datawarehouse-Consulting uA für

die rumänische Firma ABCD tätig. Er übte seine gewerbliche Tätigkeit für diese Firma zum Teil in Österreich und zum Teil in Rumänien aus. Er war in den Streitjahren als Software Entwickler uA an der Implementation eines Data Warehouse für die rumänische XYZ ... (rumänische Beteiligung der Erste Bank Gruppe) als EDV Consultant beteiligt. In Rumänien verfügte er über keine feste Einrichtung iSd Art 5 DBA Rumänien.

**Der festgestellte Sachverhalt beruht auf nachstehender Beweiswürdigung:**

Die Einkünfte des Bf und seine Tätigkeit in den Streitjahren sind unstrittig und beruhen auf dem Vorbringen des Bf.

Strittig ist, ob der Bf über eine feste Einrichtung (Betriebsstätte) in Rumänien, durch die die Tätigkeit seines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wurde, verfügte.

Dazu brachte der Bf in den Beschwerden vor, er hätte in den Streitjahren in Rumänien über eine Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung – Büro) iSd Art 5 DBA Rumänien verfügt.

Ein Büro kann eine feste Geschäftseinrichtung sein.

Das BFG hat daher in Erfüllung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht dem Bf einen Fragenkatalog übermittelt und ihn aufgefordert, die entsprechenden Nachweise im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung – Büro) in Rumänien beizubringen. (Siehe oben Vorhalt vom 01.04.2014, Punkt 1).

Als Ergebnis dieser Ermittlungen gelangt das BFG in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass der Bf über keine feste Einrichtung in Rumänien verfügte.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass Abgabepflichtige bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Tätigt ein Abgabepflichtiger aufklärungsbedürftige Geschäfte, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, so trifft ihn nach ständiger Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung und es liegt an ihm, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Tritt der Steuerpflichtige in solche Geschäftsbeziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Es liegt somit vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung dieser ausländischen Sachverhaltselemente zu sichern und im Bedarfsfall beizubringen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 25.9.2001, 97/14/0061).

Es wäre daher Angelegenheit des Bf gewesen, entsprechend für den Nachweis des von ihm behaupteten Vorliegens einer Betriebsstätte in Rumänien zu sorgen (UFS 5.9.2012, RV/1527-W/05).

Der geforderte Nachweis für das Vorliegen einer Betriebsstätte wurde nicht erbracht. Die bloße Behauptung, die Softwareentwicklung sei vor Ort, nämlich am Sitz der IT XYZ, in Bukarest durchgeführt worden, ist kein Nachweis. Die angebotenen Zeugen könnten nach dem Vorbringen des Bf lediglich bezeugen, dass er während des Projekts „den überwiegenden Teil in Rumänien verbracht“ habe. Die Tatsache des Aufenthalts in Rumänien ist aber kein Nachweis für das Vorliegen einer festen Einrichtung

(Betriebsstätte) in diesem Land. Anzumerken ist auch, dass Flugtickets oder Hotelbelege betreffend die Aufenthalte in Rumänien nach dem Vorbringen des Bf nicht vorhanden sind, was der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen jedenfalls nicht entspricht. Der geforderte Nachweis, dass die rumänische Steuerbehörde über das Bestehen einer Betriebsstätte und der dieser zuzurechnenden Einkünfte informiert wurde, wurde nicht erbracht. Die in diesem Zusammenhang vorgebrachte Behauptung, es wäre dem Bf „trotz mehrmaliger Kontaktaufnahme mit einem rumänischen Steuerberater nicht möglich“ gewesen, Steuererklärungen für die Streitjahre einzureichen, widerspricht der Lebenserfahrung und kann der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt werden. Es bleibt völlig im Dunkeln, warum es einem dort ansässigen Steuerberater nicht möglich gewesen sein soll, Steuererklärungen einzureichen (eine für einen steuerlichen Vertreter tägliche Routinearbeit). Jedenfalls ist festzuhalten, dass die rumänische Finanzverwaltung weder über das Vorliegen der vorgeblichen Betriebsstätte noch über die Einkünfteerzielung in Rumänien informiert wurde. (Eine Veranlagung wurde in Rumänien nicht durchgeführt). Diese Vorgangsweise ist nach der Literatur, der sich das BFG anschließt, ein Indiz für das Nichtvorliegen einer Betriebsstätte. Siehe dazu Brigitte Staudinger, Anwendung der Befreiungsmethode bei ausländischen Betriebsstättengewinnen – erforderliche Nachweise und Dokumentation, taxlex 2013, 88 (89):

*„... Das Vorliegen von Besteuerungsnachweisen sowie die Höhe des im Ausland besteuerten Einkommens sind für die Steuerfreistellung, wie bereits oben angeführt, nur dann nicht relevant, wenn der Bestand einer ausländischen Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA zweifelsfrei gegeben ist. Gibt es Zweifel, sind Fragen nach den Unterlagen, die den ausländischen Finanzbehörden vorgelegt wurden, welche Einkünfte in welcher Höhe im Ausland besteuert wurden und aufgrund welcher Argumente bzw aufgrund welcher gesetzlichen Grundlagen die Finanzbehörden von einer Besteuerung Abstand genommen haben, für die Sachverhaltsermittlung durchaus von Bedeutung. Wenn der ausländische Staat vom Vorliegen einer Betriebsstätte nicht oder abweichend informiert wird und nur aus diesem Grund keine Besteuerung vornimmt, kann dies ein Indiz dafür sein, dass der Sachverhalt, wie er der österr Finanzverwaltung geschildert wird, nicht den Tatsachen entspricht oder aber Steuern im Quellenstaat hinterzogen werden. ...Bestehen Zweifel am Vorliegen einer Betriebsstätte, hat eine Steuerfreistellung nicht zu erfolgen ....“.*

Siehe auch Stefan Bendlinger, Besteuerungsnachweise als Voraussetzung für die DBA-rechtliche Steuerfreistellung von Auslandseinkünfte, SWI 2013, 244:

*„... So stellt nach Ansicht des UFS der Umstand, dass die Besteuerung von Auslandseinkünften nicht nachgewiesen werden kann, bei nicht eindeutig identifizierbarem SV ein Indiz dafür dar, dass der die Steuerfreistellung auslösende Tatbestand (zB Bestand einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA) nicht gegeben ist. (S UFS 18.11.2003, RV/0306-F/02; VwGH 22.4.2009, 2004/15/0001...)“.*

Die vom BFG geforderte Beschreibung der Betriebsstätte wurde nicht vorgenommen und auch weitere Fragen im Zusammenhang mit der Betriebsstätte wurden nicht beantwortet (Beschreibung der BS; wofür wird die BS verwendet bzw welche Tätigkeiten werden dort durchgeführt; wie lange bestand die BS bzw besteht sie noch; wie lange waren Sie in

den Streitjahren an der BS aufhältig). Es wurde diesbezüglich lediglich vorgebracht, die Softwareentwicklung sei vor Ort, nämlich am Sitz der IT XYZ, (Adresse) in Bukarest durchgeführt worden und zum Nachweis des Aufenthalts in Rumänien wurden Zeugen benannt, da keine Belege vorgelegt werden konnten.

Es wurden daher keine Nachweise für die behauptete Betriebsstätte vorgelegt, diesbezügliche Fragen wurden nicht beantwortet und die rumänische Steuerbehörde wurde über das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht informiert.

Der Bf ist daher seiner (erhöhten) Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen und konnte den Nachweis des von ihm behaupteten Vorliegens einer Betriebsstätte in Rumänien nicht erbringen, sodass das BFG aus den dargestellten Gründen vom Nichtvorliegen einer rumänischen Betriebsstätte ausgeht.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Art 4 Abkommen zwischen der Republik Österreich und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll idgF (idF DBA Rumänien) lautet (auszugsweise):

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Eintragung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

...“

Art 5 DBA Rumänien lautet (auszugsweise):

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte
- e) eine Werkstatt und



f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen. ...“

Art 7 DBA Rumänien lautet:

„(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.“

Unbestritten ist, dass der Bf nach dem DBA Rumänien in Österreich ansässig ist.

Artikel 7 DBA regelt die Verteilung der Besteuerungsrechte bei gewerblichen Einkünften. Die Betriebsstättenregel des Artikels 7 entspricht grs dem OECD Konzept. (Siehe Jirousek, New Tax Treaty between Austria and Romania, SWI, Nr 3/2006, 106). Dem Quellenstaat wird das Besteuerungsrecht an gewerblichen Einkünften eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Stpfl insoweit zur Besteuerung zugeteilt, als sie einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte nach Art 5 zuzurechnen sind. (Siehe Jirousek aaO).

Die Definition der Betriebsstätte in Art 5 DBA Rumänien folgt dem OECD Musterabkommen. Es muss sich um eine feste Geschäftseinrichtung handeln, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Es muss sich daher um eine mit einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche fest verbundene Einrichtung handeln. Die Einrichtung muss von gewisser Beständigkeit sein, die Tätigkeit muss durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden und der Stpfl muss über die Betriebsstätte die faktische Verfügungsmacht haben. Ein Büro beispielsweise ist daher bei Erfüllung der angeführten Voraussetzungen eine Betriebsstätte.

Ob die hier strittigen Einkünfte des Bf einer rumänischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (siehe VwGH 22.04.2009, 2004/15/0001; Bendlinger, aaO).

Da im vorliegenden Fall nach den Sachverhaltsfeststellungen keine Betriebsstätte vorliegt, ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden.

Das Besteuerungsrecht der strittigen Einkünfte fällt nach Art 7 Abs 1 DBA Rumänien ausschließlich Österreich zu.

Der Methodenartikel 24 DBA Rumänien würde nur zur Anwendung gelangen, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte erzielt, die nach dem DBA Rumänien in Rumänien besteuert werden dürfen.

Da diese Voraussetzung nicht vorliegt, kommt Art 24 DBA Rumänien schon grs nicht zur Anwendung, sodass auf die nachgelagerte Frage, ob es sich beim Artikel 24 Abs 2 lit e um eine „subject to tax“ Klausel bzw um eine hier anzuwendende „Steuerrückfallklausel“ handelt, nicht eingegangen werden muss. Siehe dazu Bendlinger, aaO:

*„... ist vorbehaltlich der in einem DBA ausdrücklich vereinbarten „subject to tax“ Klauseln bzw „Rückfallklauseln“ auch die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat keine Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsmethode in Österreich. Voraussetzung ist natürlich, dass die für eine Steuerfreistellung im DBA vereinbarten Tatbestandsmerkmale (Bestand einer Betriebsstätte ...) zweifelsfrei erfüllt sind.“*

Für das Streitjahr 2009 ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine vorläufige Veranlagung iSd § 200 BAO (Ungewissheit der Abgabepflicht oder Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht) nicht vorliegen. Der vorläufige Abgabenbescheid für 2009 war daher zum endgültigen Abgabenbescheid zu erklären.

Ansonsten waren die bekämpften Bescheide des Finanzamtes unverändert zu belassen.

#### *Zulässigkeit der Revision:*

Da die zu beurteilende Frage, ob eine Betriebsstätte iSd DBA Rumänien vorliegt, eine Tatfrage ist (siehe VwGH 22.04.2009, 2004/15/0001) und die sich aus der Lösung dieser Frage ergebenden Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz ableitbar sind, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. November 2014