



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 15. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 7. September 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Arzt tätig. Seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 wurden vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (Einkommensteuerbescheide mit Ausfertigungsdatum 10. April 2001 bzw. 6. Juni 2002).

Das deutsche Finanzamt, teilte mit Kontrollmitteilung vom 15. Oktober 2004 dem Finanzamt mit, der Berufungswerber habe in den Jahren 1999 und 2000 von der Krankenhaus, Vergütungen für Team- und Einzelsupervisionen in Höhe von 27.060,00 DM (1999) und 24.805,00 DM (2000) erhalten. Da der Berufungswerber diese Einkünfte in seinen Einkommensteuererklärungen nicht ausgewiesen hatte, nahm die Abgabenbehörde in Folge das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 7. September 2006), in welchen obige Vergütungen (nach Abzug von Kosten für freie Verpflegung und Unterkunft laut Pkt. 5 des Honorarvertrages) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Einkommensteuer unterworfen wurden.

In der gegen die Sachbescheide (nach Rechtsmittelfristerstreckung) fristgerecht eingebrachten Berufung vom 15. Dezember 2006 führte der Berufungswerber in Verbindung mit seinem Mängelbehebungs schreiben vom 15. Jänner 2007 ua. aus, die gegenständlichen Vergütungen seien bereits in den deutschen Einkommensteuererklärungen der jeweiligen Jahren berücksichtigt worden und somit in Deutschland veranlagt worden. Die deutsche Abgabenbehörde vertrete die Rechtsauffassung, der Ort der Leistung sei unumstritten in Deutschland und die Steuerhoheit obliege somit dem deutschen Fiskus. Der Berufungswerber hätte immer einen Wohnsitz in Deutschland innegehabt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2007 mit der Begründung ab, die strittigen Einkünfte seien gemäß Artikel 14 DBA Österreich-Deutschland als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ansässigkeitsort zu besteuern. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei auf Grund des in Österreich gelegenen Familienwohnsitzes (gemeinsam mit seiner Ehegattin), der an der Wohnadresse gelegenen Ordination des Berufungswerbers, der Bezüge einer Pension der Ärztekammer für Tirol sowie einer Rente von der Pensionsversicherungsanstalt, weiterer in Österreich erklärter Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und seiner Tätigkeit Beruf in der Vergangenheit unzweifelhaft in Österreich gewesen, zumal ein in den strittigen Jahren in Deutschland gegebener Wohnsitz nur behauptet, jedoch nicht belegt worden sei.

Der Berufungswerber beantragte mit Schreiben vom 23. April 2007 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und reichte ergänzend zum Nachweis der Besteuerung der strittigen Einkünfte in Deutschland ein Schreiben des deutschen Steuerberaters, vom 23. März 2007, einen Vorhalt des deutschen Finanzamtes<sup>2</sup> vom 15. Februar 2007 sowie die ursprünglichen und die (nach Aufnahme der strittigen Einkünfte) berichtigten deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000, zur Glaubhaftmachung einer festen Einrichtung in Deutschland ein Schreiben der deutschen Krankenhauses, vom 21. Mai 2007 und zum Nachweis des Wohnsitzes in Deutschland eine Meldebescheinigung der deutschen Stadt, vom 3. Mai 2007 nach (siehe Schreiben vom 1. Juni 2007).

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

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat gemäß Artikel 8 Abs. 1 des im strittigen Zeitraum 1999 und 2000 gültigen Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA Österreich – Deutschland), BGBl. Nr. 221/1955,

in der Fassung 8. Juli 1992, BGBl. Nr. 361/1994, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen, zu welchen nach dem einen integrierenden Teil des Abkommens bildenden Schlussprotokoll (zu Artikel 8) insbesondere die Berufstätigkeit der Ärzte zu zählen ist. Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staat liegt nach Art. 8 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt.

Wenn eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, so ist, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, nach Artikel 16 des DBA Österreich-Deutschland der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die persönlichen Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung des Steuerpflichtigen. Dazu zählen insbesondere seine familiären, gesellschaftlichen, kulturellen, religiösen und politischen Beziehungen. Nach den Erfahrungen des Lebens bestehen die stärksten persönlichen Beziehungen im Regelfall zu dem Ort, an dem die Person regelmäßig und Tag für Tag mit ihrer Familie lebt (VwGH 30.1.1990, 89/14/0054). Bei einer verheirateten Person ist somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am Ort des Aufenthalts zu finden. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Beziehungen sind vornehmlich die Einnahmenquellen von Bedeutung. Sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch der VwGH räumen den persönlichen Beziehungen gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen den Vorrang ein. Ausschlaggebend dafür dürfte sein, dass die persönlichen Beziehungen jene Momente umfassen, die den eigentlichen Inhalt des menschlichen Lebens ausmachen (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Rz. 9ff zu Art. 16).

Nach Artikel 15 DBA Österreich – Deutschland hat der Wohnsitzstaat dann kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist (Abs. 1). Hat der Wohnsitzstaat nach den vorhergehenden Artikeln das Besteuerungsrecht, so darf nach Abs. 2 dieser Bestimmung der andere Vertragsstaat (abgesehen von Artikel 11 Abs. 2 und Artikel 12 Abs.1 Satz 2) kein Besteuerungsrecht ausüben.

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage steht für den Referenten außer Zweifel, dass der Berufungswerber in den Jahren 1999 und 2000 als „freier Mitarbeiter im Rahmen seines selbständigen Berufes“ als Arzt bei der Krankenhaus, vor Ort Team- und Einzelsupervisionen für das therapeutische Personal im Ausmaß von monatlich insgesamt elf Stunden erbracht hat (siehe den zwischen dem Berufungswerber und der Auftraggeber abgeschlossenen Honorarvertrag vom 7. September 1998). Dem Berufungswerber wurde für die Abhaltung der Supervisionen „zu den jeweiligen Terminen“ die „große Yogahalle in der Krankenhaus, zur Verfügung gestellt und von diesem zu diesem Zweck genutzt (vgl. Schreiben der deutschen Krankenhauses, vom

21. Mai 2007). Der Abgabepflichtige erhielt Vergütungen für Team- und Einzelsupervisionen in Höhe von 27.060,00 DM (1999) und 24.805,00 DM (2000), welche von diesem offensichtlich in Deutschland erklärt wurden (vgl. Einkommensteuerbescheide des deutschen Finanzamtes<sup>2</sup> für die Jahre 1999 und 2000, beide mit Ausfertigungsdatum 13. April 2007).

Im vorliegenden Fall ist nunmehr strittig, ob die vom Berufungswerber erhaltenen Vergütungen der Auftraggeber für die in der Krankenhaus, erbrachten Arbeitsleistungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland in der in den Jahren 1999 und 2000 gültigen Fassung der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder ob diese in Österreich nicht steuerbar sind.

Unstrittig ist, dass die streitgegenständlichen Vergütungen dem Berufungswerber für die Ausübung eines freien Berufes im Sinne des Artikels 8 DBA Österreich – Deutschland bezahlt wurden. Das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften kommt sohin Österreich lediglich dann zu, wenn Österreich Wohnsitzstaat des Berufungswerbers ist und der Berufungswerber die Tätigkeit in Deutschland nicht unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausgeübt hat. Werden hingegen diese Voraussetzungen nicht verwirklicht, steht der Republik Deutschland das Besteuerungsrecht an obigen Einkünften zu.

Laut der vorliegenden Aktenlage verfügt der Berufungswerber sowohl seit 29. November 1984 über einen Wohnsitz in österreich.Adresse, sohin in Österreich (siehe Auskunft des Zentralen Melderegisters vom 20. März 2007, ZMR-Zahl1) als auch seit 28. September 1962 über einen Wohnsitz in deutscheAdresse, sohin in Deutschland, sodass zur Beurteilung des Besteuerungsrechtes nach Artikel 16 DBA Österreich – Deutschland jener Wohnsitz maßgebend ist, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Das Finanzamt qualifizierte den in österreich.Wohnort gelegenen Wohnsitz als Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers, da zum einen dieser seinen Familienwohnsitz bilde (gemeinsamer Wohnsitz mit seiner Gattin laut Auskunft des Zentralen Melderegisters, ZMR-Zahl2, vom 21. März 2007) und Sitz seiner Ordination sei und zum anderen der Berufungswerber in Österreich Beruf tätig gewesen wäre, eine Pension der Ärztekammer für Tirol, eine Rente der Pensionsversicherungsanstalt und weitere Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, sohin umfassende Einkünfte aus Österreich beziehen würde (siehe Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2007). Der Berufungswerber erhob gegen die Feststellungen der Abgabenbehörde in seinen Vorbringen vom 23. April 2007 und 1. Juni 2007 keine Einwendungen, sodass diese offensichtlich außer Streit stehen. Der Referent erachtet auf Grund der gegebenen Aktenlage die Rechtsansicht des Finanzamtes für zutreffend, lassen die vorliegenden Fakten nach Auffassung des Referenten doch lediglich den Schluss zu, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen ist. Die Ehegattin des Berufungswerbers verfügt laut Aktenlage über keinen weiteren Wohnsitz, sodass der von

beiden Ehegatten genutzte Wohnsitz in Österreich. Adresse, offenkundig deren gemeinsamer Familienwohnsitz darstellt. Darüber hinaus betrieb der Berufungswerber in den Jahren 1999 und 2000 seine Ordination in Österreich und bezog weitere österreichische Einkünfte in Form einer Pension der Ärztekammer für Tirol, einer Rente der Pensionsversicherungsanstalt und weiterer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; der Berufungswerber erwirtschaftete sohin nach Aktenlage in den strittigen Jahren seine Einkünfte überwiegend in Österreich. Da abgesehen von der streitgegenständlichen Tätigkeit und dem in Deutschland gelegenen Wohnsitz eine weitere Nahebeziehung des Berufungswerbers zu Deutschland weder behauptet noch belegt wurde und auch nicht aktenkundig ist, steht für den Referenten außer Zweifel, dass der Abgabepflichtige seine stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu dem in Österreich gelegenen Wohnsitz innehat, sodass Österreich als Wohnsitzstaat im Sinne des DBA Österreich – Deutschland anzusehen ist.

Die zur selbständigen bzw. freiberuflichen Tätigkeit zählende Arbeitsleistung eines Arztes macht das Besteuerungsrecht des Staates, der nicht Wohnsitzstaat ist, davon abhängig, dass der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt (Artikel 8 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland). Die Nahebeziehung zum Quellenstaat muss über die bloße „Ausübung“ hinausgehen, damit dem Quellenstaat das Recht zur Besteuerung bleibt. Das Kriterium der ständigen Einrichtung erfüllt eine ähnliche Funktion wie das Kriterium der Betriebsstätte in Artikel 4 Abs. 3 DBA Österreich – Deutschland. Nach einhelliger Lehre und Judikatur (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Rz. 47 zu Art. 8; Loukota, Internationale Steuerfälle, RZ 609; Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Rz. 8ff zu Z 14) gelten für das Vorliegen einer ständigen Einrichtung und einer Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht die gleichen Voraussetzungen. Nach Artikel 4 Abs. 3 DBA Österreich – Deutschland bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine ständige Geschäftseinrichtung des gewerblichen Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Voraussetzung ist daher, dass eine „Geschäftseinrichtung“, dh. eine Gesamtheit der dem Betrieb dienenden Sachen vorliegt. Die eine Betriebsstätte konstituierende Geschäftseinrichtung muss sich in einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsgewalt des Unternehmers befinden. Stehen dem Unternehmer bestimmte Räumlichkeiten nur fallweise zur Verfügung, genügt dies nicht als Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte bzw. in ähnlicher Weise für eine „ständige Einrichtung.“ Bei bloß temporärer Verfügungsmacht sind die Voraussetzungen der ständigen Einrichtung im Regelfall nicht erfüllt. Dementsprechend wurde in einer Verständigungsvereinbarung zwischen den obersten Finanzbehörden der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland ein Einvernehmen darüber erzielt, dass die Voraussetzung der „ständigen Einrichtung“ bei einem in einer öffentlichen Lehranstalt

tätigen Gastlehrer aufgrund der üblicherweise bloß temporären Verfügungsmöglichkeit über schuleigene Räumlichkeiten im Regelfall nicht erfüllt sein wird (AÖFV 184/1984). Artikel 8 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland spricht von einer „regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung“. Sowohl österreichische als auch deutsche Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass die Einrichtung tatsächlich dauerhaft zur Verfügung stehen muss, um das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. festen Geschäftseinrichtung zu begründen (Gassner/ Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 53; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, 1308ff; BFH 10.5.1961 IV 155/60, BStBl 1961 III, 317). Die Einrichtung darf daher nicht nur vorübergehend, sondern muss auf Dauer angelegt sein. Nach einer Verständigungsvereinbarung zwischen der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung vom 7. Juni 1991 kann nur dann von einer Betriebsstätte gesprochen werden, wenn sie zumindest für den Zeitraum von sechs Monaten besteht (SWI 1991, 198; SW 1997, 187). Angesichts der Parallelen zwischen dem Begriff der Betriebsstätte und der „ständigen Einrichtung“ ist es konsequent, den Zeitraum von sechs Monaten auch für das Vorliegen einer „ständigen Einrichtung“ als maßgebend zu erachten (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Rz. 46ff zu Art. 8).

Dem Berufungswerber stand für die Abhaltung der streitgegenständlichen Supervisionen laut Schreiben der deutschen Krankenhauses, vom 21. Mai 2007 „zu den jeweiligen Terminen“ die „große Yogahalle in der Klinik zur Verfügung“. Dem Abgabepflichtigen wurde sohin die Nutzungsmöglichkeit der Räumlichkeit nicht ausschließlich, sondern lediglich für die Zeiten seiner Arbeitserbringung (laut Honorarvertrag einmal im Monat im Ausmaß von elf Stunden) eingeräumt; in der restlichen Zeit wurde die Räumlichkeit von der Krankenhaus, offensichtlich zweckgemäß für Yoga(-Kurse) genutzt. Die Verfügungsmöglichkeit über die klinikeigene Räumlichkeit war für den Berufungswerber sohin - vergleichbar mit dem in obigen Ausführungen wiedergegebenen Gastlehrer - lediglich vorübergehend und temporär auf die Zeiten seiner Arbeitsleistungen beschränkt. Nachdem der Abgabepflichtige die Räumlichkeit des Weiteren auch lediglich elf Stunden im Monat (je einmal im Monat am Dienstag 19.00 bis 20.30 Uhr und am Mittwoch 8.00 bis 17.30 Uhr) nutzte, begründete der Berufungswerber in der gegenständlichen Räumlichkeit keine tatsächlich dauerhafte Einrichtung. Die vom Berufungswerber in Anspruch genommene Yoga-Halle kann sohin nicht als eine ihm regelmäßig zur Verfügung stehende ständige Einrichtung im Sinne des Artikel 8 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland qualifiziert werden.

Nachdem der Abgabepflichtige sohin seine freiberufliche Tätigkeit als Arzt nicht unter Benutzung einer ihm in Deutschland zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung im Sinne des Artikel 8 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland ausgeübt hat, steht der Republik Österreich als Wohnsitzstaat gemäß Artikel 8 Abs. 1 DBA Österreich – Deutschland das ausschließliche Be-

steuerungsrecht an den strittigen, in Deutschland erzielten Einkünften zu. Die Bundesrepublik Deutschland ist hingegen nach Artikel 8 in Verbindung mit Artikel 15 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland nicht berechtigt, die streitgegenständlichen Einkünfte in Deutschland einer Besteuerung zu unterziehen.

Das Vorbringen des Berufungswerbers unter Verweis auf die nachgereichten deutschen Einkommensteuerbescheide des deutschen Finanzamtes<sup>2</sup> vom 13. April 2007, die strittigen Vergütungen seien in Deutschland der Besteuerung unterzogen worden, kann der Berufung auf Grund obiger Ausführungen zu keinem Erfolg verhelfen, könnte doch eine in Deutschland den Vereinbarungen des DBA Österreich – Deutschland zuwiderlaufende Besteuerung der Einkünfte der Republik Österreich das Besteuerungsrecht hieran nicht entziehen. Ergänzend wird jedoch angemerkt, dass die strittigen Einkünfte von der deutschen Abgabenbehörde laut vorgelegter Bescheide offensichtlich im Sinne des DBA Österreich-Deutschland als steuerfrei qualifiziert wurden und lediglich gemäß § 32b dEStG in Verbindung mit § 32a Abs. 1 dEStG in die Berechnung der (deutschen) Einkommensteuer mit einbezogen wurden (Progressionsvorbehalt).

Das Finanzamt unterwarf in den bekämpften Bescheiden die strittigen Einkünfte zu Recht der österreichischen Einkommensteuer, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 30. Juni 2008