



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., im Berufungsverfahren vertreten durch Helga Bahr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Sänger in Wien.

Am 20.7.1995 gibt er dem Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk gegenüber die Erklärung ab, auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Z 18 UStG ab dem Kalenderjahr 1994 verzichten zu wollen

und seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG versteuern zu wollen (siehe Dauerbelege des vorgelegten Finanzamtsaktes).

In seiner Einkommenssteuererklärung für das Jahr 1996 erklärt er Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Künstler. Er hätte im Jahr 1996 Gagen aus Österreich in Höhe von 30.000,00 S und Gagen aus der BRD im Betrag von 120.960,00 S (in Summe 150.960,00 S) erhalten. Die darauf entfallenden Betriebsausgaben wurden nicht auf die österreichischen und deutschen Gagen aufgeteilt, sondern es wurde eine einheitliche Einnahmen/Ausgabenrechnung erstellt, der Gewinn aus selbständiger Arbeit betrüge für das Kalenderjahr 1996 63.441,00 S.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung gibt der Bw. an, es seien ihm 3.628,12 DM, sohin 25.396,84 S hinsichtlich seiner Auftritte in der BRD an ausländischer Steuer abgezogen worden. Er beantragt in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 diesen Betrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzurechnen.

Als Sonderausgaben beantragte der Bw. 18.605,00 S als freiwillige Weiterversicherung in der Krankenversicherung, desweiteren 28.570,00 S als Rückzahlung für die Schaffung von Wohnraum zu berücksichtigen.

Per 3.8.1998 erließ das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996. Der Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen betrüge 150.960,00 S, davon seien 150.960,00 S gem. § 6 Abs 1 Z 27 steuerfrei. Die Zahllast für das Kalenderjahr 1996 belaufe sich auf 0,00 S.

Des weiteren erließ das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden erklärungs-gemäß mit 63.441,00 S veranlagt, die Sonderausgaben mit 18.605,00 S (freiwillige Weiterversicherung in der Krankenversicherung) die Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum mit 7.142,00 S berücksichtigt (Topfsonderausgaben). Eine Anrechnung der ausländischen Steuer (BRD) erfolgte nicht. Die Steuer nach Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages betrug 0,00 S. Eine Begründung seitens des Finanzamtes erfolgte nicht.

Mit 6.8.1998, eingelangt am Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien am 10.8.1998 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. gegen den Umsatz und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 das Rechtsmittel der Berufung.

Als Begründung wurde angeführt, dass im ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 die in der BRD einbehaltene Steuer in Höhe von 25.397,00 S nicht berücksichtigt worden sei. Dieser Betrag sei dem Bw. gutzuschreiben.

Des weiteren seien im Umsatzsteuerbescheid 1996 Gesamtumsätze in der Höhe von 150.960,00 S angegeben. Diese beträfen jedoch Umsätze in Österreich im Betrag von 30.000,00 S, sowie Umsätze in der BRD in Höhe von 120.960,00 S. Im streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 1996 seien nur die in Österreich erzielten Umsätze zu veranlagern, da die in der BRD erzielten Umsätze in Österreich nicht umsatzsteuerbar seien.

Es werde daher der Antrag gestellt, die genannten Bescheide wie angeführt zu berichtigen.

Am 18.8.1998 übersandte die steuerliche Vertreterin des Bw. in Ergänzung ihrer Berufung die ihr leider erst an diesem Tag zugegangene Kopie der Bestätigung des deutschen Theaters über bezahlte Gagen und abgezogene Steuern im Jahr 1996.

Daraus sei ersichtlich, dass noch 3 weitere Auftritte stattgefunden hätten und sich die Einnahmen aus Deutschland und daher auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 6.300,00 S erhöht hätten. Der Steuerabzug sei mit 3.869,95 DM, sohin mit 27.089,65 S bestätigt worden. Es wurde eine berichtigte Einnahmen/Ausgabenrechnung für das Kalenderjahr 1996 vorgelegt, der berichtigte Gewinn aus selbständiger Arbeit betrage nunmehr 69.741,00 S, die ausländische, vom deutschen Veranstalter im Abzugswege einbehaltene, anzurechnende Steuer 27.089,65 S.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien am 12.10.1998 hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 1996 eine Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO. Auf Grund der Berufung vom 6.8.1998 werde der Bescheid vom 3.8.1998 abgeändert. Der Gesamtbetrag aller Lieferungen und Leistungen betrage 30.000,00 S, davon seien gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 30.000,00 S steuerfrei. Die Zahllast für das Jahr 1996 betrage 0,00 S.

Der weiteren wurde seitens des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien am 12.10.1998 betreffend der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 eine Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO erlassen. Auf Grund der Berufung vom 6.8.1998 wurde der Bescheid vom 3.8.1998 geändert. Der Gewinn aus selbständiger Arbeit wurde, wie in der Berufung dargelegt, mit 69.741,00 S angenommen, an Sonderausgaben wurde lediglich der allgemeine Pauschbetrag gem § 18 EStG in Höhe von 1.638,00 S in Abzug gebracht. Die Einkommensteuerzahllast beträgt nach Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages und des Alleinverdienerabsetzbetrages 0,00 S. Die beantragte Anrechnung der ausländischen Steuer wurde nicht vorgenommen. Es ist zur genannten Berufungsvorentscheidung keinerlei Begründung ergangen.

Am 13.11.1998 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. Berufung gegen die Berufungsvor-

entscheidung betreffend Einkommensteuer 1996 und stellte gleichzeitig einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit der BRD.

In der ergangenen Berufungsvorentscheidung sei keinerlei Begründung angeführt, warum dem Begehren, die in Deutschland einbehaltene Steuer, für in Österreich erklärte Einkommen aus der BRD und aus Österreich nicht angerechnet worden sei. Außerdem fehlten die erklärten Sonderausgaben, die im ersten Bescheid enthalten gewesen wären, auch ohne Angabe einer Begründung.

Der Bw. hätte im Jahr 1996 Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit sowohl in Österreich als auch in Deutschland bezogen. Da es schwierig sei, die Aufwendungen für Vorsingtermine in beiden Staaten, aus denen dann auch unter Umständen kein Engagement zustande käme und laufende Kosten jeweils den Einnahmen zuzuordnen, sei für 1996 eine gemeinsame Einnahmen/Ausgabenrechnung erstellt worden, mit dem Antrag, die in Deutschland einbehaltene Abzugssteuer in Höhe von 27.089,65 S anzurechnen.

Sollte dies nicht möglich sein, ersuche der Bw. um Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit der BRD, um eine zusätzliche Veranlagung in Deutschland inklusive einer mühsamen Auseinanderrechnung bzw. Zuordnung der Aufwendungen zu den Einnahmen zu vermeiden.

Am 22.3.1999 wurde die Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzend wurde seitens des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien bemerkt, dass eine Anrechnung der in der BRD entrichteten Steuer in Höhe von 27.089,65 S nach dem DBA-BRD Artikel 8 und 15 nicht möglich sei. Desweiteren scheine auf dem angefochtenen Bescheid infolge eines Ausfertigungsfehlers nur das Sonderausgabenpauschale auf.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

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

Der Bw. hat nach den unstrittigen, auf den Angaben des Bw. beruhenden Feststellungen des Finanzamtes im Jahr 1996 insgesamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 69.741 S erzielt.

Dieser Betrag umfasst die Einkünfte aus der Tätigkeit des Bw. als Opern- bzw. Operettensänger in Österreich und in Deutschland.

Da aus einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 69.741 S keine Einkommensteuer resultiert, hat das Finanzamt zutreffenderweise – unabhängig davon, in welchem Umfang noch Sonderausgaben angefallen sind – die Einkommensteuer mit 0 S festgesetzt.

Die vom Bw. begehrte Rückerstattung im Abzugsweg einbehaltener deutscher Einkommensteuer wurde vom Finanzamt zu Recht nicht vorgenommen:

Der Bw. verfügt in Österreich über eine Wohnung und ist unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Als unbeschränkt Steuerpflichtiger hätte der Bw. grundsätzlich sein gesamtes Einkommen, das sogenannte „Welteinkommen“ zu versteuern. Da es hierdurch zu einer Doppelbesteuerung – nämlich sowohl im Ansässigkeitsstaat (Österreich) als auch im Tätigkeitsstaat (Deutschland) kommen kann, sieht das hier anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich – Deutschland vom 4.10.1954, BGBl 1955/221, eine entsprechende Entlastung vor.

Gemäß Art. 8 des DBA hat der Staat, in welchem der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz hat, aber eine selbständige Tätigkeit ausübt, das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Da der Bw. eine künstlerische Tätigkeit ausübt, kommt die Beschränkung des Art. 8 Abs. 2 erster Satz – Benutzung einer regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung – nicht in Betracht. Das Besteuerungsrecht für die in Deutschland erzielten Einkünfte als Sänger liegt somit bei Deutschland.

Österreich hat somit hinsichtlich dieser Einkünfte kein Besteuerungsrecht, darf aber im Rahmen des sogenannten „Progressionsvorbehaltes“ diese Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes, der auf die österreichischen Einkünfte entfällt, berücksichtigen (Art. 15 DBA).

Eine Anrechnung von Abzugssteuern für Auftritte von Künstlern sieht dieses DBA nicht vor.

Damit ist das Schicksal der Berufung schon entschieden:

Richtigerweise wären, und dies räumt auch der Bw. ein, die in Österreich und die in Deutschland erzielten Einkünfte getrennt zu ermitteln.

Im vorliegenden Fall kann jedoch davon Abstand genommen werden, weil selbst bei der hypothetischen Annahme des Vorliegens von keinerlei Betriebsausgaben hinsichtlich der in Österreich erzielten Einkünfte (und Zuordnung aller Ausgaben zu den in Deutschland erzielten Einkünften) bei Gagen von 30.000 S keinerlei Einkommensteuer anfiel.

Selbst die (unrichtige) Versteuerung des gesamten Welteinkommens (dh. Einbeziehung der deutschen Einkünfte zur Gänze und nicht bloß im Rahmen des Progressionsvorbehaltes) führt nicht zur Festsetzung einer Einkommensteuer. Der Bw. kann sich daher durch die von ihm

selbst verursachte unrichtige Versteuerung nicht beschwert erachten; von einer amtswegigen Richtigstellung wird – da sich der Bw. zu einer konkreten Zuordnung außerstande sieht – mangels steuerlicher Auswirkung Abstand genommen.

Eine Entlastung von allfälliger zu Unrecht von Deutschland eingehobener Steuer kann nicht durch Österreich erfolgen. Der Bw., der im Streitjahr in Österreich keine Einkommensteuer zahlt, verlangt im Ergebnis von Österreich, die Rückerstattung in Deutschland einbehaltener deutscher Einkommensteuer.

Abgesehen davon, dass das DBA in der hier anzuwendenden Fassung hinsichtlich der Künstlerbesteuerung von der Methode der Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt und nicht von der Methode der Steueranrechnung ausgeht, könnten selbst bei Anrechnungsmethode ausländische Steuern nur bis zur Höhe des "anrechenbaren Höchstbetrages" angerechnet werden. Der Höchstbetrag entspricht jenem Teil der österreichischen Einkommensteuer, der auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 46 Anm 18). Da (weder auf die österreichischen noch) auf die deutschen Einkünfte österreichische Einkommensteuer entfällt, könnte hierauf auch keine ausländische Steuer angerechnet werden.

Eine "Negativsteuer" kennt das österreichische Einkommensteuerrecht nur ausnahmsweise im Bereich der Erstattung von Absetzbeträgen (§ 40 EStG 1988).

Sollte die deutsche Abzugssteuer zu Unrecht einbehalten worden sein, ist es Sache des Bw., eine Klärung mit den deutschen Steuerbehörden herbeizuführen.

Im Hinblick auf die eindeutige Rechtslage erübrigt sich die vom Bw. begehrte Einleitung eines Verständigungsverfahrens.

Wenn sich der Bw. nicht der Mühe einer richtigen Ermittlung seiner österreichischen und deutschen Einkünfte – und einer deutschen Einkommensteuerveranlagung – unterziehen will, kann es nicht Sache der österreichischen Steuerbehörden sein, für den Bw. für die Rückerstattung möglicherweise zu Unrecht einbehaltener deutscher Steuern Sorge zu tragen.

An Sonderausgaben waren dem Erstbescheid des Finanzamtes zufolge insgesamt 25.747 S zu berücksichtigen. Warum diese in der Berufungsvorentscheidung nicht ausgewiesen wurden, lässt sich den Akten des Finanzamtes nicht entnehmen. Da Gründe für eine Versagung des Sonderausgabenabzuges nicht aktenkundig sind, sind diese Sonderausgaben der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 1996 zugrunde zu legen.

Hierdurch ändert sich das zu versteuernde Einkommen in dem im Berechnungsblatt ausgewiesenen Umfang. An der Höhe der festzusetzenden Steuer – 0 S bzw. 0 € - tritt hierdurch keine Änderung ein.

Wien, 4.2.2004