

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache Y, vertreten durch Mitsch Grebner & Partner SteuerberatungsgesmbH & Co KG, Bahnhofstraße 5, 5400 Hallein gegen die Bescheide des FA L vom 10.11.2009, betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf. wurde von der Abgabenbehörde zur Einkommensteuer 2005 und 2006 veranlagt, nachdem ihr von zwei Arbeitgebern in Österreich Lohnzettel (beide über den gesamten Zeitraum 2005 und 2006) zugekommen waren.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. beschränkt steuerpflichtig sei: Aufgrund des § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sei bei Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen der § 41 EStG 1988 nicht anwendbar, eine Veranlagung könne nur auf Antrag erfolgen. Bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften komme es nicht zu einer Pflichtveranlagung. Der Bf. habe für 2005 und 2006 keinen Antrag auf Veranlagung eingebracht, weshalb die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 aufzuheben seien. Die Abgabenbehörde richtete in der Folge einen Vorhalt an den Bf.: Nachdem er in der gegenständlichen Beschwerde erklärt habe, 2005 und 2006 beschränkt steuerpflichtig zu sein, möge er beantworten bzw. Nachweise beilegen:

1. Wo sind seine Dienstorte?
2. Von wo werden die Fahrten zu den Dienstorten angetreten (genaue Adresse)?

3. Wie oft wurden die Fahrten zur Dienststelle nach Österreich durchgeführt?
4. An wie vielen Tagen war er in Österreich tätig, an wie vielen im Ausland?
5. Mit welchem Verkehrsmittel wurden die Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte angetreten?
6. Vorlage einer genauen Tätigkeitsbeschreibung und der Dienstverträge?
7. Von den Arbeitgebern bestätigte Stundenpläne bzw. Aufzeichnungen der Anwesenheiten an welchen Orten?
8. Bestätigungen der Anzahl und Zeitpunkte der Übernachtungen in Österreich?

Die Vorhaltsbeantwortung lautete im Wesentlichen:

Ad 1.) Die Dienstorte haben sich seit den Vorjahren nicht verändert, der Bf. unterrichte in S (i.d.F.S), L (i.d.F.L) und T in Deutschland (i.d.F.T). Die deutschen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 seien der Finanzbehörde übermittelt worden, daraus sei das deutsche Einkommen und die unbeschränkte Steuerpflicht ersichtlich.

Ad 2.) Auch das sei seit Jahren unverändert und aus der jährlichen Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich. Ebenso seien die Übernachtungen in der jährlichen Beilage angeführt, sowie die Vorlesungsverzeichnisse zur Verfügung gestellt worden.

Ad 3.) Die Anzahl der Unterrichtstage in Österreich und Deutschland sei aus der jährlichen Beilage zur Erklärung zu entnehmen.

Ad 4.) Die Dienstverträge an der Hochschule in S und mit der Landesregierung für den Unterricht in L werden beigelegt.

Ad 5.) Es wurden beigelegt Verzeichnisse der vom Bf. durchgeföhrten Lehrveranstaltungen in S für das Wintersemester 2004/2005 und das Wintersemester 2005/2006 (mit dem Hinweis der Verwaltung, dass die Lehrveranstaltungen wöchentlich jeweils dienstags und mittwochs durchgeführt werden) sowie der in L durchgeföhrten Lehrveranstaltungen für die Wintersemester 2004, Sommersemester 2006, die an Montagen von 14.00 Uhr bis 21.30 Uhr und Dienstagen von 8.00 Uhr bis 13.30 Uhr; ab dem Wintersemester 2005 an Montagen von 17.00 Uhr bis 21.30 Uhr, Dienstagen 8.00 Uhr bis 10.30 Uhr durchgeführt werden.

Laut den beigelegten Dienstverträgen ist der Bf. in S vollbeschäftigt, in L teilbeschäftigt mit 11 Wochenstunden, in beiden Fällen ist die Beschäftigungsart "Lehramt".

Laut Google-Maps beträgt die Entfernung T bis S 46,6 km, S bis L 132 km, L bis T 174 km.

Aus den angesprochenen deutschen Einkommensteuerbescheiden geht hervor, dass jeweils ausländische Einkünfte (in angegebener Höhe) zur Berechnung des Steuersatzes/ Progressionsvorbehaltes § 32 b EStG herangezogen wurden.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass für die beschwerdegegenständlichen Jahre – w.o.a. – weder Einkommensteuererklärungen noch Beilagen dazu abgegeben wurden.

In der Beschwerde vom 15.9.2010 gegen den Bescheid vom 3.9.2010, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2004 abgewiesen wurde, wurde ausgeführt, dass eine doppelte Haushaltsführung für die Fahrt von T nach L vorliege und die Vorlesungstermine seit Jahren gleich sind.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind zur Einkommensteuer zu veranlagende Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 oder eine Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 und 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen ...

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Gemäß § 26 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (Abs. 1).

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem

Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert ... (Abs. 2).

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA#Deutschland#2000 (idF BGBI. Nr. III 82/2002) bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA#Deutschland#2000 (idF BGBI. III 182/2002) gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragstaaten ansässig ist, Folgendes: 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).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA#Deutschland#2000 (idF BGBI. III 182/2002) dürfen vorbehaltlich der Art. 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Laut VwGH vom 20.9.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von dem für die Abgabenerhöhung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 7.9.1990, 89/14/0261 – 0263): Angewendet auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass sich aus dem Akteninhalt kein Hinweis ergibt, wonach die erschöpfende, wahrheitsgemäße Vorhaltsbeantwortung durch den Bf. bzw. die generelle, eindeutige Anfragebeantwortung durch ihn die nach seinen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt übersteigen würden.

Es wurde dem Bf. mit der Vorhaltserstellung das Recht auf Parteiengehör ermöglicht. Der Bf. machte davon teilweise Gebrauch. In dem Bereich der nichterfolgten Beantwortung verletzte der Bf. seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 5.11.1986, 85/13/0012).

Im Ausmaß dieser Unterlassung tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099).

Es ist in der Folge bei Durchführen der freien Beweiswürdigung der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen ausschlaggebend (VwGH 25.9.1997, 97/16/0067). Dazu genügt es, von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244):

Es ist offenkundig und unbestritten, dass der Bf. von zwei österreichischen Arbeitgebern über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Zur Feststellung der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ist gemäß § 1 EStG 1988 in beiden Fällen das Vorliegen (oder Nichtvorliegen) eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich erheblich.

Wie der VwGH in seinem Judikat vom 23.3.1977, 308/75 zu § 26 BAO aussprach, begründet ein Aufenthalt von ca. 8 bis 10 Tagen pro Monat noch keinen gewöhnlichen Aufenthalt.

Wenn der Bf. nun während des beschwerdegegenständlichen Zeitraums durchgängig bei zwei Arbeitgebern in Österreich beschäftigt war, so ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er auch in Österreich über einen Aufenthalt verfügte, um seinen Beschäftigungen nachgehen zu können.

Wie sich aus den vorgelegten Stundenplänen sowie den Aussagen in der Beschwerde gegen den o.a. Bescheid vom 3.9.2010 (Abweisung/Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004) ergibt, waren die Vorlesungstermine seit Jahren gleich und bestand eine doppelte Haushaltsführung durch die Notwendigkeit der Fahrten von T nach L, weiters wurde in der o.a. Vorhaltsbeantwortung ad 2) ausgeführt, dass „Übernachtungen“ in Österreich gewesen wären: Es ist demnach davon auszugehen, dass der Bf. zum einen aufgrund seiner Vollbeschäftigung in S dort auch in den Sommersemestern (im Rhythmus wie in den Wintersemestern) beschäftigt war, ansonsten er die Vollbeschäftigung nicht erreicht hätte, sowie der Bf. neben seinem Wohnsitz in T (Deutschland) auch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte, zumal bei der vorliegenden Terminisierung seiner Lehrveranstaltungen eine tägliche Heimkehr des Bfs. nach T am Montag und Dienstag nicht den Lebenserfahrungen entsprechend erscheint: Wie sich aus den Bestätigungen der Arbeitgeber ergibt, hatte er an Montagen von 14.00 Uhr bzw. 17.00 Uhr bis 21.30 Uhr in L Vorlesungen, an Dienstagen begannen die Vorlesungen in L um 8.00 Uhr und dauerten sie bis 10.30 Uhr bzw. 13.30 Uhr. Im Anschluss daran fanden die Vorlesungen in S am Dienstag und Mittwoch statt. – Es ist davon auszugehen, dass aufgrund der Entfernung L – T von 174 km der Bf. bei einer Vorlesungsdauer am Montag bis 21.30 Uhr und Beginn am Dienstag um 8.00 Uhr in L bzw. im Einzugsbereich von L blieb und wird dies auch bestätigt durch die o.a. Angabe zur "doppelten Haushaltsführung durch die Fahrten von T nach L" bzw. den angeführten Hinweis auf „Übernachtungen“.

Was die Vorlesungstermine in S betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass diesbezüglich nur ein Vermerk der Verwaltung zu den Vorlesungstagen Dienstag und Mittwoch vorliegt, genaue Termine jedoch nicht genannt wurden. Es ist davon auszugehen, dass genaue Daten deshalb nicht genannt wurden, da offenkundig befürchtet wurde, dass sie nichts für das Beschwerdebegehren bringen könnten.

Da die Vorlesungsdauer dienstags in L bis 10.30 Uhr bzw. 13.30 Uhr war und dann eine Entfernung von L nach S von 132 km zurückzulegen war, ist davon auszugehen, dass die Vorlesungen erst am späteren Nachmittag begannen und in den späteren Abendstunden endeten, sowie mittwochs früh mit den Vorlesungen begonnen wurde, da ansonsten die Vollbeschäftigung in S nicht erreicht werden hätte können. Es ist in der Folge davon auszugehen, dass der Bf. bei vollen Lehrplänen dienstags und mittwochs und in der Folge nötiger Aufbringung von Zeit, Ausdauer und Konzentration er dienstags abends nicht mehr von S nach T fuhr, sondern in S blieb.

Es ist demnach w.o.a. davon auszugehen, dass der Bf. – neben seinem Wohnsitz in T in Deutschland, zu dem er die engeren wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen hat, auch in Österreich ansässig ist. Wenn in der Beschwerde nun auf die Ansässigkeitsbestimmung des Art. 4 DBA#Deutschland#2000 Bezug genommen wird, so ist den Beschwerdeaufführungen zu entgegnen, dass im beschwerdegegenständlichen Fall nicht die Ansässigkeitsbestimmung des Art. 4 DBA#Deutschland#2000 geeignet ist, auf den beschwerdegegenständlichen Fall angewendet zu werden, sondern Art. 15 Abs. 1 DBA#Deutschland#2000, aus dessen Abs. 1 jedoch eindeutig hervorgeht, dass Gehälter einer in einem Vertragstaat ansässigen Person (der Bf. in Deutschland) dann im anderen Staat (beschwerdegegenständlich Österreich) besteuert werden dürfen, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird (wie dies unbestritten beim Bf. in Österreich der Fall ist).

Was die vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 betrifft, so geht daraus hervor, dass ausländische Einkünfte in angegebener Höhe "zur Berechnung des Steuersatzes/Progressionsvorbehaltes § 32 b EStG herangezogen" wurden: Diese Vorgangsweise bestätigt jedoch die Behandlung der abgabengegenständlichen Situation lt. Art. 15 Abs. 1 DBA#Deutschland#2000, ansonsten ein Progressionsvorbehalt in Deutschland ja nicht vorgenommen hätte werden können.

Wie sich aus Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 33 Tz. 8 ergibt, ist der Progressionsvorbehalt ein Instrument, das vor allem bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen verwendet wird. Bestimmungen hierüber in einem Doppelbesteuerungsabkommen haben einschränkenden oder klarstellenden Charakter (wie die Einschränkung der Vornahme eines Progressionsvorbehaltes auf jenen Staat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet wie in Art. 15 DBA#Deutschland#2000).

Da – w.o.a. – unbestritten der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in T (Deutschland) lag, erfolgte die Vornahme des Progressionsvorbehaltes durch Deutschland zu Recht, was aber nichts für das Beschwerdebegehren bringt.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

L, am 24. September 2014