

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seine Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde des A***B*** vertreten durch Kanzlei wore, Steuerberatungskanzlei, 1090 Wien, Alserbachstraße 5/6 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Einkommensteubescheid 2013 wird ersatzlos aufgehoben.

Eine ordentliche Revision nach Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in Deutschland. Er ist Mitgesellschafter einer österreichischen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (X***Y*** und Mitgesellschafter).

Die für das Jahr 2013 gemäß § 188 BAO gesondert festgestellten anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 24.435,21 wurden vom Finanzamt (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, § 1 Abs 3 EStG) versteuert und die Einkommensteuer mit € 8.729,00 festgesetzt. In der dagegen erhobenen Beschwerde wird die Befreiung des Gewinnanteils in Österreich begehrt. Der Beschwerdeführer sei in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Die Gewinnanteile seien in Deutschland zu versteuern, da der Beschwerdeführer seine Geschäftstätigkeit (Programmierung von S***) in Deutschland ausübe und über keine Betriebsstätte in Österreich verfüge.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde vom 3.8.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 8.6.2015 als verspätet zurückgewiesen. Im Vorlageantrag behauptet der Beschwerdeführer die Rechtzeitigkeit seiner Beschwerde. Der angefochtene Bescheid sei ihm erst am 15.7.2015 zugestellt worden. Vom Finanzamt wird die Zurückweisung der Beschwerde beantragt. Der Abgabepflichtige wohne in Deutschland. Der Einkommensteuerbescheid sei mit einem Fensterkuvert nach Deutschland zugestellt worden. Derartige Postsendungen seien üblicherweise nach einer Woche zugestellt, die Beschwerde sei daher nicht rechtzeitig eingebracht.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts legte der Beschwerdeführer den Steuerbescheid des Finanzamtes D*** für das Jahr 2013 vor, dem die Besteuerung der anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu entnehmen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Rechtzeitigkeit der Beschwerde

Nachstehender **Sachverhalt** steht fest und ist unstrittig:

Die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 8.6.2016 wurde ohne Zustellnachweis angeordnet (Fensterkuvert). Das Finanzamt konnte den Zeitpunkt der Zustellung nicht erheben.

Rechtlich folgt daraus :

Dokumente deren Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet wurden, werden nach § 26 Abs 1 ZustG zugestellt, indem sie in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten (Briefeinwurf, Hausbriefkasten) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen werden. Im Übrigen stellt das Gesetz hinsichtlich des Zustellzeitpunktes die Vermutung auf, dass die Sendung am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan zugestellt wird (§ 26 Abs 2 ZustG).

Behauptet der Empfänger, die Sendung sei überhaupt nicht oder später als seitens der Behörde angenommen zugestellt worden, so hat die Behörde die Tatsache sowie den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen zu erheben und nachzuweisen. Alleine durch die Behauptung tritt die Zustellvermutung des Abs 2 nicht ein (VwGH 18.3.1988, 87/17/0302) und liegt in weiterer Folge die Beweislast bei der Behörde (*Raschauer, Sander, Wessely*, Österreichisches Zustellrecht, § 26 Rz 4; VwGH 29.10.1985, 85/14/0047; 18.7.1995, 94/04/0061). Gelingt es der Behörde nicht, den Zeitpunkt des Einlegens der Sendung in den Briefkasten oder des Hinterlassens derselben an der Abgabestelle zu erheben, muss die diesbezügliche Behauptung des Empfängers als richtig angenommen werden (*Raschauer, Sander, Wessely*, Österreichisches Zustellrecht, § 26 Rz 4; VwGH 21.6.2000, 97/09/0326; 26.3.2003, 2001/13/0302; 20.9.2006, 2004/08/0087).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer behauptet, der Einkommensteuerbescheid 2013 sei ihm am 15.7.2015 zugestellt worden. Da der Zeitpunkt des Einlegens des Einkommensteuerbescheides 2013 in den Briefkasten oder des Hinterlassens desselben an der Abgabestelle vom Finanzamt nicht erhoben werden konnte, muss nach dem oben Gesagten der vom Beschwerdeführer behauptete Zeitpunkt, das ist der 15.7.2015 als Zeitpunkt der Zustellung angenommen werden. Die Beschwerdefrist endete daher am 15.8.2017. Die Beschwerde wurde unbestritten am 3.8.2015 – demnach innerhalb der Beschwerdefrist - beim Finanzamt eingebracht und erfolgte daher rechtzeitig.

2. Steuerpflicht der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachstehender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2013 einer von vier Mitgesellschaftern einer österreichischen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (X***Y*** und Mitgesellschafter) mit Sitz in Österreich (1***Wien). Die Tätigkeit der Gesellschaft bestand in der Programmierung von S***. Die Einkünfte dieser Gesellschaft wurden für das Jahr 2013 gemäß § 188 BAO festgestellt. Dabei entfielen auf den Beschwerdeführer nach Abzug des Grundfreibetrags von € 1.276,08 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 24.435,21 (Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2013). Diese anteiligen Einkünfte, die der Beschwerdeführer durch seine Programmierertätigkeit für die GesBR in Deutschland erwirtschaftet hat wurden von ihm in Deutschland versteuert (Steuerbescheid des Finanzamtes D*** für das Jahr 2013).

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hatte und er seine Programmierertätigkeit ausschließlich in Deutschland ausübte. Unstrittig ist auch, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer in Österreich erzielten – auch der Höhe nach unstrittigen - Einkünften um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2013) handelt.

Rechtlich folgt daraus

Strittig ist, ob das Besteuerungsrecht für die vom Beschwerdeführer aus der österreichischen GesBR bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Österreich oder Deutschland zusteht.

Gemäß § 1 Abs 3 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt steuerpflichtig. Der Beschwerdeführer ist mangels Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts demnach in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Artikel 1 des DBA). Ansässig im Sinn des DBA ist ua eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist. Der Beschwerdeführer ist in Deutschland aufgrund seines Wohnsitzes steuerpflichtig. Er ist also unzweifelhaft in – zumindest - einem der beiden Vertragsstaaten ansässig, das DBA Österreich-Deutschland ist daher anwendbar.

Für die fraglichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Zuteilungsregeln des Artikels 7 des DBA („Unternehmensgewinne“) heranzuziehen:

(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) Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.

(8) 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.

Personengesellschaften werden dann im Abkommensrecht erfasst, wenn sie in der Lage sind, grenzüberschreitend durch Betriebsstätten Einkünfte zu erzielen. Das ist nur dann der Fall, wenn sie als Mitunternehmerschaft anzusehen sind, also unternehmerisch tätig sind und daher betriebliche Einkünfte erzielen. Die vorliegende Personengesellschaft ist unternehmerisch tätig und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Artikel 7 DBA ist daher anwendbar.

Entscheidungsweise für das Besteuerungsrecht durch Österreich ist, ob der Beschwerdeführer seine Tätigkeit durch eine in Österreich gelegene Betriebsstätte ausgeübt hat und ob die daraus resultierenden Gewinne der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Österreich steht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte dann und insoweit zu, als die Einkünfte auf eine in Österreich befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen. Der vertraglich vereinbarte Gesellschaftssitz begründet nicht automatisch eine Betriebsstätte nach DBA. Nach Artikel 5 Abs 1 DBA bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Ist eine Person für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen gemäß Artikel 5 Abs 5 DBA ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte. In aller Regel begründet eine inländische Personengesellschaft (wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts) eine Betriebsstätte für die an ihr beteiligten Mitunternehmer (*Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Tz 36). Der Beschwerdeführer (wie auch alle anderen an der GesBR beteiligten Mitunternehmer) verfügt demnach sowohl in Deutschland als auch in Österreich über eine Betriebsstätte für die GesBR. Es stellt sich nunmehr die Frage nach der Zurechenbarkeit der Gewinne zu einer dieser Betriebsstätten. Die Zuordnung von Ergebnisbestandteilen geht von der fiktiven Selbständigkeit der Betriebsstätte aus. Grundprinzip ist, dass einer Betriebsstätte jener Gewinn zugewiesen werden soll, den sie erzielt hätte, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte. Die Gewinnzuordnung erfolgt dabei nach der wirtschaftlichen Veranlassung. Einnahmen, die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Betriebsstätte im Zusammenhang stehen, sind ausschließlich dieser zuzurechnen (*Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Tz 43). Im vorliegenden Fall übt jeder der Mitunternehmer seine Geschäftstätigkeit (im Wesentlichen Programmieren) für die GesBR an seinem jeweiligen Wohnsitz aus. Diese Tätigkeiten und damit die Gewinne daraus sind jeweils der Betriebsstätte am Wohnsitz des betreffenden Mitunternehmers zuzurechnen. Im vorliegenden Fall sind daher die Gewinne des Beschwerdeführers der Betriebsstätte in Deutschland zuzurechnen. Das Besteuerungsrecht steht Deutschland zu.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 vorliegenden Fall war die unstrittige Rechtslage auf den festgestellten Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser

schlichten Rechtsanwendung war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Die Beschwerde erweist sich daher als begründet und war ihr daher gemäß § 279 Abs 1 BAO Folge zu geben.

Wien, am 28. Februar 2018