

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 6. Juli 2016 des Beschwerdeführers **BF**, ANSCHRIFT, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Mag. Beate Mihatsch, 4060 Leonding, Alpenblickstraße 5 sowie die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramerstraße 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, 1030 Wien, Marxergasse 4 vertreten durch Walter Vesely, vom 10. Juni 2016 betreffend **Einkommensteuer 2013 und 2014** zu Recht erkannt:

I)

Die Einkommensteuerbescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Anlage B angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang und Beweislage

Strittig sind zwei Einkommensteuerbescheide, die vom Finanzamt Wien 1/23 (kurz FA) mit Datum 10. Juni 2016 erlassen wurden. Es sprach damit über die am 3. Juni 2016 via FinanzOnline eingereichten Einkommensteuererklärungen ab und veranlagte die Einkommensteuer 2013 und 2014 weitestgehend erklärungskgemäß, brachte allerdings für den Progressionsvorbehalt ausländische Einkünfte von EUR ###.##1 (2013) bzw. EUR ###.##2 (2014) und infolge dessen keine Topfsonderausgaben in Ansatz.

Erstmals am **11. März 2014** hatte der Beschwerdeführer (kurz Bf.) dem FA in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 vom 11. März 2014 mitgeteilt, dass er von seinem

Arbeitgeber mit 1. Jänner 2012 befristet bis voraussichtlich 31. Dezember 2014 in die Niederlande entsandt worden sei.

Während der befristeten Entsendung habe er seinen Wohnsitz in Österreich (ANSCHRIFT) weiterhin aufrechterhalten. Zusätzlich habe er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in den Niederlanden begründet. Damit sei er im Veranlagungsjahr 2012 zwar in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, habe seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen allerdings ab 1. Jänner 2012 in die Niederlande verlagert. Dort liege auch das Besteuerungsrecht für das gesamte Welteinkommen (Art. 4 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 191/1971 idgF; kurz DBA-NL).

Mit Schreiben vom **15. Juli 2014** wiederholte die steuerliche Vertreterin der Bf. (Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H.) diese Angaben unter Bezug auf die Veranlagung 2013 und ergänzte, **seine Familie begleite ihn** während der Entsendung in die Niederlande. Es ergebe sich keine weitere Verpflichtung zur Abgabe einer österreichischen Steuerklärung, weshalb um Löschung der E-Signals ersucht wurde. Die steuerliche Vertreterin legte ihre Vollmacht ab der Veranlagung 2013 zurück.

Am **16. März 2016** forderte das FA den Bf. zur Vorlage einer „days by country list“ auf, weil für 2013 und 2014 ein Lohnzettel aufscheine. Das FA gehe deshalb von Tätigkeitstagen im Inland aus.

Der vertretene Bf. reagierte darauf mit Schreiben vom **11. April 2016** und wiederholte seine Ausführungen. Er ergänzte, er sei während der Entsendung von seiner Partnerin begleitet worden, und verwies auf die Verlängerung seiner Entsendung bis Dezember 2016.

Die Lohnzettel 2013 und 2014 hätten sich aus in diesen Jahren zugeflossenen Aktiensachbezügen ergeben, die aufgrund des Erdienungszeitraumes vor Beginn der Entsendung gem. dem Kausalitätsprinzip in Österreich steuerpflichtig seien.

Alle weiteren Bezüge seien aufgrund des Tätigkeitsprinzips in den Niederlanden steuerpflichtig und in Österreich freizustellen. Sie seien in den Niederlanden durch direkten Lohnsteuerabzug der Besteuerung unterworfen worden.

Das FA erließ daraufhin die strittigen **Einkommensteuerbescheide vom 10. Juni 2016** und begründete dies damit, der Bf. habe während des gesamten Entsendungszeitraumes über seinen im Eigentum befindlichen Wohnsitz in Österreich, an welchem er seit 18. Mai 2004 hauptwohnsitzmäßig gemeldet sei, verfügen können. Aufgrund der engeren persönlichen Beziehungen zu Österreich (Staatsbürgerschaft, familiäre Beziehungen zu den 1983, 1987 und 1991 geborenen Kindern in Österreich, Verhaftung im österreichischen sozialen Netz), unterstellte die Abgabenbehörde eine regelmäßige Nutzung des Hauptwohnsitzes.

Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lasse den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie (hier die Partnerin) an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (Hinweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193). Die zitierte Judikatur greife, da keine substantiierten Vorbringen über persönliche Beziehungen in den Niederlanden vorgebracht worden seien, die über persönliche Beziehungen in Österreich hinausgehen würden. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern würden nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht fallen.

Für ein allfälliges weiteres Verfahren forderte das FA den Bf. schon in dieser Begründung auf, transparent zu machen, inwieweit es sich bei dem Wohnsitz in den Niederlanden um einen angemieteten Wohnsitz handelt. Weiters wären die österreichischen Anwesenheitstage 2013 und 2014 offenzulegen.

Der Bf. bekämpfte die Bescheide mit **Beschwerde vom 6. Juli 2016** und wendete sich im Kern gegen seine Behandlung als in Österreich gem. Art. 4 DBA-NL und damit den Progressionsvorbehalt. Er stellte seine Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich aufgrund seines Wohnsitzes außer Frage. Eine solche Ansässigkeit sei aufgrund seines weiteren Wohnsitzes sowie des durchgehenden Aufenthaltes ab 2012 allerdings auch in den Niederlanden gegeben.

Das FA wies die Beschwerde mit zwei **Beschwerdevorentscheidungen vom 15. September 2016** als unbegründet ab und bezog sich dabei unter anderem auf die Stellungnahme vom 16. Juli 2016 (gemeint war damit offenbar die Beschwerde vom 6. Juli 2016; Mail des FA vom 10. Oktober 2018). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die Ansässigkeit seien auch deshalb in Österreich zu sehen, weil die Entsendung nicht - wie ursprünglich angenommen - bis 31. Dezember 2016 gedauert habe, sondern bereits per 31. August 2015 vorzeitig beendet worden sei und in weiterer Folge der Bf. seine berufliche Tätigkeit wiederum von Österreich aus wahrgenommen habe.

Im Steuerakt findet sich ein mit 24. November 2011 datierter Überlassungsvertrag („Assignment letter“). Die Zuordnung zu den Niederlanden erfolgte dabei unter Punkt 3) für ungefähr drei Jahre (von 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2014). Die Niederländische „host company“ sicherte zu, dass der Bf. vor dem Ablauf über die definitive Rückkehr oder über eine mögliche nächste Überlassung informiert wird. Punkt 15) stellte klar, dass die Vereinbarung zum Bestandteil des zwischen dem Bf. und seinem österreichischen Arbeitgeber geschlossenen Arbeitsvertrages wurde.

Erst mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 erfolgte die Erweiterung der Überlassung. Das neue voraussichtliche Ende wurde mit ungefähr 31. Dezember 2016 angegeben und erläutert, das endgültige Enddatum hänge von den geschäftlichen Anforderungen sowie den Managemententscheidungen ab.

Diese Beschwerdevorentscheidungen wurden (nach einer Fristverlängerung) mit dem **Vorlageantrag vom 24. November 2016 bekämpft**.

Der Bf. wiederholte seine Vorbringen und erwähnte, die **Beendigung** der Entsendung mit 31. August 2015 sei vorzeitig und **nicht vorhersehbar** erfolgt. Trotzdem sei von einem Aufenthalt von über 3,5 Jahren auszugehen.

Das FA legte den Vorlageantrag am 21. Februar 2018 an das Bundesfinanzgericht vor, beantragte die Abweisung der Beschwerde und argumentierte vor allem mit der von vornherein befristeten, in Summe sodann nur etwa 3,5-jährigen Dauer, der inländischen Bankverbindung, der engen Familienverbindungen zu Österreich sowie dem mangelnden Nachweis des Aufenthaltsortes.

Das Bundesfinanzgerichts führte zusätzliche Recherchen in diversen Datenbanken durch und gab dem Bf. mit Beschluss vom 14. August 2018 Gelegenheit zur Stellungnahme. Darauf reagierte er mit Schreiben vom 12. September 2018 und ergänzte seine Angaben und Unterlagen.

Dem folgte ein weiterer E-Mail-Verkehr. Mit Mail vom 6. November 2018 wies die steuerliche Vertreterin des Bf. auf das Erkenntnis VwGH 22.2.2017, Ra 2016/13/0010, und die Tatsache hin, dass es sich bei den im Inland zu versteuernden Bezügen um Aktienzuwendungen gehandelt habe, die in den entsprechenden Lohnzetteln zu Unrecht als laufende Bezüge ausgewiesen seien, richtig aber Sonderzahlungen im Rahmen des Jahres-Sechstels seien. Es wurde die Vorlage von korrigierten Lohnzetteln an das FA veranlasst.

Das FA widersprach dem nicht und erklärte sich zwar grundsätzlich mit einer Maßnahme gem. § 300 BAO bereit, sah sich in der Folge aber – nach längerer Suche nach einer EDV-technischen Lösung - nicht dazu in der Lage (Mail vom 17. Mai 2019).

Inhaltlich darf auf den nachstehenden Punkt „Sachverhalt“ verwiesen werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

2. Beweiswürdigung und Sachverhalt

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Judikatur des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten 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 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 unter Hinweis auf *Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8 mit weiteren Nachweisen).

Der Bf. wurde beginnend mit 1. Jänner 2012 von seinem österreichischen Arbeitgeber in die Niederlande, wo er einen Wohnsitz begründete, entsandt, indem sein weiterhin

aufrechtes Vertragsverhältnis entsprechend adaptiert wurde. In Österreich wurden für den Bf. von seinem österreichischen Arbeitgeber zwei Lohnkonten geführt (vgl. Schreiben vom 11. April 2016 bzw. Mail vom 18. Oktober 2018), was mit technischen Erfordernissen erklärt wurde.

- Unter der Personalnummer ####1 wurde ein Inlandslohnzettel (L1) zur Erfassung in Österreich steuerpflichtiger Bezüge erstellt, weil das Besteuerungsrecht an in 2013 und 2014 zugeflossenen Sachbezügen aus Aktienzuwendungen aufgrund des Erdienungszeitraumes vor Beginn der Entsendung nach dem Kausalitätsprinzips unbestrittenermaßen Österreich zusteht. Diese Zuflüsse betrugen EUR ##.##3 (für 2013) und EUR #.##4 (für 2014).
- Unter der Personalnummer ####2 wurde jeweils ein (weiterer) Auslandslohnzettel mit den Bezügen erstellt, für die das Besteuerungsrecht den Niederlanden zusteht.

Die Beschwerde rügte ursprünglich ausschließlich die Berücksichtigung der Bezüge aus diesem zweiten Lohnzettel für Zwecke des Progressionsvorbehaltes.

In der Folge wurde dieses Begehren adaptiert und vorgebracht, dass die Besteuerung der Zuflüsse, für die das Besteuerungsrecht Österreich zusteht, als sich von den laufenden Bezügen abhebende Prämien im Rahmen der sonstigen Bezüge zu erfolgen habe. Folgt man diesem Vorbringen, verliert der Progressionsvorbehalt für die laufenden Bezüge jede Relevanz, da diese auf EUR 0,00 reduziert werden.

Außer Streit steht, dass der Bf. im Streitzeitraum vom selben Arbeitgeber Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, die

- zu einem kleinen Teil in einer Zeit verdient wurden, in der er in Österreich tätig war, und
- zum Großteil auf seine im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung anfallende Tätigkeit in den Niederlanden entfällt.

In den Akten abgebildet und unbestritten ist, dass es sich bei den in Österreich zu erfassenden Zuflüssen nicht um Entgelt für die laufende Tätigkeit, sondern um Prämien für die Vorjahre handelt. Diese Zuflüsse erfolgten jeweils einmalig im Juni 2013 und Juni 2014 (siehe auch Anlage A). Neben den nichtselbständigen Einkünften bezog der Bf. in den Streitjahren keine weiteren Einkünfte.

Dies alles kann damit unbedenklich als bewiesen gewürdigt werden. Die Details ergeben sich aus der Anlage A.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer Streit steht, dass der Bf. in Österreich durchgehend unbeschränkt steuerpflichtig war und ist sowie dass die Einkünfte in Österreich zu besteuern sind, die vom österreichischen Arbeitgeber für Arbeitsleistungen ausbezahlt wurden, die vor der Tätigkeit in den Niederlanden erfolgten (Sachbezüge aus Aktienzuwendungen mit Erdienungszeitraum vor Beginn der Entsendung).

Strittig war ursprünglich, ob die daraus resultierende Einkommensbesteuerung in Österreich unter Berücksichtigung der in den Niederlande besteuerten Bezüge erfolgen

darf (Progressionsvorbehalt) oder ob sie die Bezüge ausblenden muss, für die das DBA Niederlande diesem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweist.

Im Laufe des Verfahrens stellte sich heraus, dass es sich bei den in Österreich zu erfassenden Zuflüssen um sonstige Bezüge handelt, die hier entsprechend zu behandeln sind.

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988 für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten EUR 620	0%
2. für die nächsten EUR 24.380	6%
3. für die nächsten EUR 25.000	27%
4. für die nächsten EUR 33.333	35,75%.

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0243). Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis) unabhängig davon anwendbar, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen. § 67 EStG 1988 sieht keine Einschränkung dahin vor, dass laufende Bezüge nur dann für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen wären, wenn diese in Österreich der Besteuerung unterliegen.

Es entspricht also dem Wortlaut des Gesetzes, dass auch laufende Bezüge vom selben Arbeitgeber, die nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen, für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen sind. Eine gegenteilige Absicht des Gesetzgebers ist nicht erkennbar (VwGH 22.2.2017, Ra 2016/13/0010).

Daraus ergibt sich die Besteuerung wie in Anlage B dargestellt. Dies wurde von beiden Verfahrensparteien anerkannt. Die bekämpften Bescheide waren deshalb entsprechend abzuändern.

4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 20. Mai 2019