

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 9. und 13. Jänner 2014 sowie vom 25. September 2015 und vom 20. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. Dezember 2013, sowie vom 26. August 2015 und vom 11. September 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 bis 2014, zu Recht:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Einkommensteuer für die verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre wird wie folgt festgesetzt:

2011: 34.998,- Euro

2012: 14.567,- Euro

2013: 57.029,- Euro

2014: 49.711,- Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2013 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 betreffend den Beschwerdeführer nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens festgesetzt. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Sie wurden beginnend mit 1.8.2010 für die Dauer von 3 bis 5 Jahren in die USA entsendet. Ihre Hauptwohnsitzmeldung ist in Österreich aufrecht geblieben.

Diese Wohnung gehört ihrer Ehegattin, kann jederzeit von ihnen benutzt werden und ist nicht vermietet. Weiters bleiben sie für die Zeit der Entsendung im österreichischen Sozialversicherungsrecht verhaftet. (Auf die Entscheidung des UFS Gz. RV/0056-G/10 wird verwiesen.)

Die Bezüge für die Tätigkeit in den USA werden daher in Österreich versteuert.“

Die Begründung für den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 erfolgte sinngemäß.

In den Bescheiden betreffend die Jahre 2013 und 2014 führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Sie sind seit August 2010 in die USA entsendet. Diese Entsendung ist für 3 bis 5 Jahre geplant. Nach der Entsendung ist ihren Angaben zufolge ein Verbleib in der USA nicht wahrscheinlich, da im Entsendevertrag die Rückkehr nach Österreich geregelt wurde. Dies ist aber unwahrscheinlich, da ein geeigneter Arbeitsplatz in Österreich nicht vorhanden ist. Vermutlich muss eine Tätigkeit in einem anderen Land ausgeübt werden. Allein diese Tatsache spricht schon gegen eine Verfestigung in den USA. Auch wird in Österreich weiterhin eine Familienbeihilfe für ihre Kinder beantragt. Auch dies ist nur möglich wenn der Familienwohnsitz in Österreich verblieben ist.“

In den dagegen erhobenen Beschwerden brachte die steuerliche Vertretung sinngemäß Folgendes vor:

Der Beschwerdeführer habe mit Beginn seiner Tätigkeit in den USA dort einen Wohnsitz begründet. In Österreich verfüge die Ehegattin über eine Wohnung. Die Ehegattin und der minderjährige Sohn hätten den Beschwerdeführer bei seiner Entsendung in die USA begleitet. Seine Tochter studiere in Großbritannien.

Der Beschwerdeführer sei aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes gem. § 1 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Da der Beschwerdeführer im Zeitraum seiner Entsendung auch über einen Wohnsitz in den USA verfüge, sei der Beschwerdeführer

gem. Art. 4 Abs. 1 des DBA Österreich-USA in dem Staat ansässig, zu dem dieser die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Im Verständigungsprotokoll zu Art. 4 DBA Österreich-USA sei festgelegt worden, dass sich die Beurteilung des Ortes des Lebensmittelpunktes nicht nur nach den Verhältnissen in einem einzigen Kalenderjahr richte, sondern dass die Verhältnisse in einem längeren Beobachtungszeitraum maßgebend sein sollen.

Die Entsendung des Beschwerdeführers in die USA sei von Anfang an für 3 bis 5 Jahre geplant gewesen. Eine Verlängerung der Entsendedauer über die Dauer von 5 Jahren sei nicht vorgesehen. Jedoch sei auch seine Rückkehr zu B Österreich unwahrscheinlich, da es keine adäquate Position gebe. Nach Ende der Entsendedauer plane der Beschwerdeführer entweder den Verbleib in den USA oder einen Weiterzug in ein anderes Land, beispielsweise die Schweiz oder nach Asien.

In dem Entsendevertrag werde zwar auch die Rückkehr nach Österreich geregelt, dabei handele es sich jedoch um einen Mustervertrag, der nicht auf den konkreten Einzelfall eingehe. Er sei für die Dauer der Entsendung in der österreichischen Sozialversicherung verblieben. Hierbei handele es sich um einen Standardprozess.

Er sei außerdem von seiner Familie (Ehefrau und Sohn) in die USA begleitet worden und hätte sich in das soziale, kulturelle und religiöse Umfeld in den USA integriert. Sein Sohn habe in den USA die Schule abgeschlossen, die Tochter studiere in Großbritannien.

Der Wohnsitz in Österreich sei beibehalten worden, damit der Beschwerdeführer bei tageweisen Besuchen in Österreich eine Unterkunft habe. Außerdem verfüge der Beschwerdeführer über ein österreichisches Giro- und Sparkonto, auf dem nur sehr geringe Beträge vorhanden seien. Außerdem verfüge der Beschwerdeführer über keine weiteren Vermögenswerte in Österreich.

Vom Department of the Treasury Internal Revenue Service sei für den Beschwerdeführer eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt worden. Während seiner Entsendung in die USA habe der Beschwerdeführer zudem überwiegend Arbeitstage in den USA gehabt.

In den jeweiligen Beschwerdevorentscheidungen wurden die Beschwerden von der belangten Behörde zurückgewiesen. In den Begründungen für die Jahre 2011 und 2012 führte sie folgendes aus:

„Sie sind seit August 2010 in die USA entsendet. Diese Entsendung ist für 3 bis 5 Jahre geplant. Nach der Entsendung ist ihren Angaben zufolge ein Verbleib in der USA nicht wahrscheinlich, da im Entsendevertrag die Rückkehr nach Österreich geregelt wurde. Dies ist aber unwahrscheinlich, da im Entsendevertrag die Rückkehr nach Österreich geregelt wurde. Dies ist aber unwahrscheinlich, da ein geeigneter Arbeitsplatz in Österreich nicht vorhanden ist.“

Vermutlich muss eine Tätigkeit in einem anderen Land ausgeübt werden. Allein diese Tatsache spricht schon gegen eine Verfestigung in den USA. Auch wird in Österreich weiterhin eine Familienbeihilfe für ihre Kinder beantragt. Auch diese ist nur möglich wenn der Familienwohnsitz in Österreich verblieben ist.“

Die Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre 2013 und 2014 wurden wie folgt begründet:

„Herr Mag R wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber, B AG, von 1. August 2010 bis 31. März 2015 in die USA entsendet. Der österreichische Wohnsitz wurde für die Dauer der Entsendung in die USA beibehalten und stand der Familie bei gelegentlichen kurzfristigen Aufenthalten (Urlaube) in Österreich zur Verfügung. Die Entsendung und gleichzeitig das Dienstverhältnis mit B AG Austria wurden am 31. März 2015 beendet. Anschließend ist Herr Mag. R ein neues Dienstverhältnis in der Schweiz eingegangen und mit der Familie von den USA in die Schweiz übersiedelt. Die Verlagerung des Lebensmittelpunktes in den Entsendestaat sei ergänzend an Hand der (Vermutungs-)Regel gemäß Rz 7596 EStR zu beurteilen. Diese besage, dass für Entsendedauern zwischen zwei und fünf Jahren an Hand der konkreten Umstände des Einzelfalles zu klären sei, ob sich der Lebensmittelpunkt in den Entsendestaat verlagert habe oder nicht. Der Umstand, dass ein Verbleib in der USA nicht vorgesehen war und eine Rückkehr nach Europa angedacht ist sagt aus, dass Österreich für Sie der bedeutungsvollere Staat ist. Die Beschwerde ist abzuweisen.“

In den Vorlageanträgen führte die steuerliche Vertretung ergänzend aus:

Der Beschwerdeführer lebe mit seiner Familie bereits mehr als fünf Jahre im Ausland. Gemäß EStR 2000 RZ 7596 deute dies auf eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen weg von Österreich hin. Die Tatsache, dass nach Beendigung der Entsendung in die USA, der Familienwohnsitz nicht wieder nach Österreich, sondern in die Schweiz verlagert wurde, spreche für eine fehlende Verfestigung in Österreich und nicht - wie in der Bescheidebegründung 2011 ausgeführt worden sei - für eine fehlende Verfestigung in den USA.

Die Entsendung und gleichzeitig das Dienstverhältnis mit B AG Austria seien am 31. März 2015 beendet worden. Anschließend sei der Beschwerdeführer ein neues Dienstverhältnis in der Schweiz eingegangen und mit der Familie von den USA in die Schweiz übersiedelt. Eine Rückkehr nach Österreich sei in absehbarer Zeit nicht geplant.

Zeitliche Komponente

Aus den EStR 2000 Rz 7596 sei ersichtlich, dass bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten im Ausland von einer Verlängerung des Mittelpunkt des Lebensinteressen auszugehen sei, wenn die Familie auch ins Ausland übersiedle. Gemäß dem Verständigungsprotokoll zu Art. 4 DBA Österreich-USA werde bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen iSd Art 4. Abs. 2 lit a DBA Österreich-USA die

Berücksichtigung eines längeren Zeitraumes – länger als ein einziges Kalenderjahr – erforderlich sein. An dieser Stelle werde festgehalten, dass der Beschwerdeführer knapp fünf Jahre (vier Jahre und acht Monate) in den USA wohnhaft und tätig war.

Im Rahmen des Ersuchens um Ergänzung zu den Steuerjahren 2011/2012 vom 29. Jänner 2015, welches am 11. Juni 2015 beantwortet wurde, seien der Behörde Unterlagen übermittelt worden, aus denen hervorgehe, dass der langfristige Aufenthalt des Beschwerdeführers und seiner Familie im Ausland hinaus fortgeführt werde. Entgegen der Formulierung der Bescheidbegründung betreffend eine vermutliche Fortsetzung der Tätigkeit im Ausland sei der Behörde bei Erlassen der angefochtenen Bescheide bekannt gewesen, dass der Beschwerdeführer mit 1. April 2015 einen unbefristeten Dienstvertrag mit einem Schweizer Arbeitgeber abgeschlossen und seinen Familienwohnsitz mit seiner Gattin von den USA in die Schweiz verlegt habe. Die Schweizer Aufenthaltsbewilligungen sei für fünf Jahre beantragt und bewilligt worden. Somit lebe der Beschwerdeführer mit seiner Familie bereits mehr als 5 Jahre im Ausland, was gemäß EStR 2000 Rz 7596 von einer Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von Österreich hinweg ausgehen lasse. Die Tatsache, dass nach Beendigung der fast fünfjährigen Entsendung in die USA der Familienwohnsitz und die wirtschaftlichen Beziehungen im April 2015 in die Schweiz gewechselt hätten und der dort auf Dauer geplante Aufenthalt fortgesetzt werde, spreche vielmehr für eine fehlende Verfestigung in Österreich und nicht – wie in der Bescheidbegründung betont – für eine fehlende Verfestigung in den USA.

Mit Schreiben vom 24. März 2021 zog die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde mit 1. August 2010 für eine Dauer von drei bis fünf Jahren von seinem Arbeitgeber in die USA entsendet. Er wurde dabei von seiner Ehefrau und seinem minderjährigen Sohn begleitet, der in den USA die Schule besuchte. Der Beschwerdeführer integrierte sich gemäß seinen Angaben dort in das soziale, kulturelle und religiöse Umfeld. Der Entsendevertrag sah die Rückkehr nach Österreich nach diesem Zeitraum vor.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers behielt eine Wohnung in Österreich bei, die von der Familie für gelegentliche Aufenthalte in Österreich genutzt wurde. Der Beschwerdeführer blieb an dieser Adresse bis 31.3.2015 mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet und war weiterhin in der österreichischen Sozialversicherung versichert.

Der Beschwerdeführer beabsichtigte keine Rückkehr nach Österreich und verfügte in Österreich über keine nennenswerte Vermögenswerte.

Der Beschwerdeführer erhielt von den US Steuerbehörden für die verfahrensgegenständlichen Jahre eine Ansässigkeitsbestätigung.

Mit 31. März 2015 beendete der Beschwerdeführer die Entsendung und sein Dienstverhältnis mit der B AG Austria und übersiedelte mit seiner Familie in die Schweiz, wo er ein neues unbefristetes Dienstverhältnis einging.

Die Höhe und Ermittlung des Einkommens in den verfahrensgegenständlichen Jahren blieb unstrittig.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und sind insoweit unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 sieht folgendes vor:

„Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.“

Art. 4 Abs. 2 des DBA Österreich-USA, BGBl. III Nr. 9/1998 sieht vor:

„Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt die Person in beiden Staaten oder in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);“

Mit Erkenntnis vom 17. Oktober 2017, Ra 2016/15/0008 führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen

kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; 15.9.2016, Ra 2016/15/0057, mwN).“

Gemäß den Feststellungen wurde der Beschwerdeführer mit 1. August 2010 von seinem Arbeitgeber für eine Dauer von drei bis fünf Jahren in die USA entsendet und begründete dort einen Wohnsitz. Für die Dauer seiner Entsendung wurde er von seiner Ehefrau und seinem minderjährigen Sohn begleitet, der in den USA die Schule besuchte. Für gelegentliche Aufenthalte in Österreich behielt er einen österreichischen Wohnsitz in der Wohnung seiner Ehefrau bei und blieb dort unter dem Titel „Hauptwohnsitz“ gemeldet. Der Beschwerdeführer integrierte sich gemäß seinen Angaben in den USA in das soziale, kulturelle und religiöse Umfeld. Eine Rückkehr nach Österreich nach Beendigung seiner Entsendung schloss der Beschwerdeführer aufgrund seiner beruflichen Position aus. Nach Beendigung seiner Entsendung übersiedelte der Beschwerdeführer in die Schweiz, wo er ein neues unbefristetes Dienstverhältnis abschloss.

Gemäß den Bestimmungen des Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-USA ist für die Frage, welcher Staat als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist, entscheidend, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich festgehalten, dass auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen ist, wobei den persönlichen Beziehungen mehr Bedeutung zukommt.

Indem der Beschwerdeführer für die Dauer seiner Entsendung von seiner Familie begleitet wurde, ist klar, dass der Schwerpunkt seiner unmittelbaren persönlichen Beziehungen während seiner Entsendung in den USA lag. Die wirtschaftlichen Beziehungen wurden während der Entsendedauer ebenso in die USA verlagert, da sich der Beschwerdeführer beruflich weitaus überwiegend in den USA und in Drittstaaten aufhielt und in Österreich keine nennenswerten Vermögenswerte verblieben. Auch der subjektiven Absicht des Beschwerdeführers ist Bedeutung beizumessen. So beabsichtigte dieser aufgrund seiner beruflichen Position seinen österreichischen Lebensmittelpunkt (zumindest für längere Zeit) zur Gänze aufzugeben und nach Abschluss der Entsendung von den USA in einen anderen Staat weiterzuziehen.

Der belangten Behörde ist zwar zuzustimmen, dass durch die geplante relativ kurze Entsendedauer von maximal fünf Jahren nicht von einer tiefgreifenden Verfestigung des Lebensmittelpunkts in den USA ausgegangen werden kann. In Gesamtbetrachtung führt dies jedoch nicht zu einem anderen Ergebnis. Auch für eine Dauer von wenigen Jahren kann eine Verlagerung des Lebensmittelpunkts erfolgen, insbesondere wenn bei Wegzug eine vollständige Aufgabe des österreichischen Lebensmittelpunkts angestrebt wird. Es tritt dabei keine „Nachwirkung“ ein.

In Gesamtbetrachtung ist daher festzuhalten, dass zwar die Verfestigung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers in den USA aufgrund der beschränkten Dauer als nicht allzu tiefgreifend angesehen werden können, im Verhältnis zu allenfalls verbliebenen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich jedoch als relativ bedeutender anzusehen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 17. Oktober 2017, Ra 2016/15/0008, festgehalten, dass für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen ist, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.

Darüber hinaus lagen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 4. Juni 2021