

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Adelsberger & Thaler Stbges OG,
Oberndorferstraße 44, 6322 Kirchbichl, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2019 gegen
den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich,
§ 323b BAO) vom 9. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer
BF1StNr1

- I. zu Recht erkannt: Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.
Das Einkommen beträgt 27.802,66 Euro, die festgesetzte Einkommensteuer beträgt
nach Anrechnung von Lohnsteuer und Rundung (§ 39 Abs 3 EStG) 4.920 Euro.
- II. beschlossen: Der Antrag auf Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO wird gemäß § 278
Abs 1 lit a iVm § 260 Abs 1 lit a als unzulässig zurückgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art
133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezieht in den Zeiträumen von 1.3.2018 bis 30.5.2018 sowie von
18.6.2018 bis 31.12.2018 Einkünfte als Bedienstete des Bundesministeriums für europäische
und internationale Angelegenheiten (BMeiA). Seitens des Arbeitgebers wurde für den Zeitraum
1.3.2018 bis 30.5.2018 ein regulärer Lohnzettel übermittelt. Für den Zeitraum 18.6.2018 bis
31.12.2018 wurde ein Lohnzettel übermittelt, in welchem die gesamten laufenden Bezüge als
Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 in Abzug gebracht wurden.

Mit 5.12.2019 wurde eine Einkommensteuererklärung übermittelt, in welcher Einkünfte aus
Vermietung und Verpachtung iHv 14.754,59 € erklärt wurden. Mit Einkommensteuerbescheid
vom 9.12.2019 erfolgte die erklärungsgemäße Veranlagung. Die steuerfreien

Auslandseinkünfte aus dem Lohnzettel für den Zeitraum 18.06.-31.12. wurden zum Progressionsvorbehalt herangezogen.

Mit Schreiben vom 20.12.2019 wurde gegen den Bescheid Beschwerde erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den Einkünften um eine Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 und 11 EStG handle. Nach § 3 Abs 3 EStG wären aber nur Einkünfte im Sinne des § 3 Abs 1 Z 11 lit b (Entwicklungshelfer) sowie Z 32 (Abgeordnete zum Europäischen Parlament) bei der Festsetzung der Steuer des übrigen Einkommens zu berücksichtigen. Da die Einkünfte keinen der beiden genannten Ziffern entsprächen, seien sie nicht in die Progression einzuberechnen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 4.2.2020 wurde seitens der belangten Behörde vorgehalten, dass es sich mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht um Einkünfte iSd § 3 Abs 1 Z 10 oder Z 11 handeln könne, die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland jedenfalls vorliege, das Besteuerungsrecht gemäß Art 19 Abs 1 DBA USA in Österreich bestünde und von in Österreich zu steuernden Einkünften auszugehen sei. Diesbezüglich wurde um Stellungnahme ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 24.2.2020 wurde seitens der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass es sich nicht um Einkünfte iSd § 3 Abs 1 Z 10 oder Z 11 EStG handle, sondern nach Auskunft des Arbeitgebers um Einkünfte iSd § 3 Abs 1 Z 30 EStG iVm § 10 Abs 2 des Bundesgesetzes über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes – Statut. Weiters wurde mit 27.4.2020 der Dienstvertrag hinsichtlich der Tätigkeit an der ständigen Vertretung Österreichs bei den Vereinten Nationen nachgereicht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.8.2020 wurden abweichend vom Einkommensteuerbescheid die Einkünfte für den Zeitraum 18.06.-31.12. steuerpflichtig behandelt, weil nach Rechtsansicht der belangten Behörde § 3 Abs 1 Z 30 EStG auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Zusammengefasst wurde begründend insbesondere ausgeführt, dass der Begriff "Ortskräfte" grundsätzlich nicht eindeutig definiert sei und in teleologischer Interpretation iVm Art 19 OECD-MA auf den gegenwärtigen Sachverhalt nicht zutreffe. Daher seien die Bezüge in Österreich zu versteuern.

Mit Schreiben vom 24.9.2020 wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Zusammengefasst wurde begründend ausgeführt, dass die Definition der Ortskraft klar und deutlich aus dem Wortlaut des Gesetzes erkennbar und daher keine weitere teleologische Interpretation nötig sei. Auch würde LStR 2002 Rz 112a sogar im Gegenteil besagen, dass die angeführte Steuerbefreiung insbesondere Ortskräfte von österreichischen Vertretungsbehörden im Ausland - ohne Hinweis auf Ansässigkeit oder Nationalität - betreffe. Die Argumentation in der BVE sei daher nicht zulässig und die Einkünfte gemäß § 3 Abs 1 Z 30 EStG steuerfrei. Weiters wurde ausgeführt, dass gemäß § 78 Abs 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten und für den Arbeitnehmer abzuführen habe. § 82 EStG sehe in diesem Zusammenhang eine Haftung des Arbeitgebers vor. Im Rahmen der Auszahlung des Entgelts sei keine Lohnsteuern einbehalten worden, weil die Einkünfte vom BMeiA als

steuerfrei behandelt worden seien und die Steuerfreiheit auch von Seiten des Dienstgebers so kommuniziert worden sei. Abschließend wurde in eventu für den Fall der Behandlung als steuerpflichtig die Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantragt und dazu Unterlagen vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist Inländerin, ist in Österreich hauptgemeldet und war vor und nach der Tätigkeit für das BMeiA in Österreich aufhältig. Im Jahr 2018 war sie zunächst von 1.3. bis 30.5. als Praktikantin des BMeiA in der Ständigen Vertretung Österreichs bei den Vereinten Nationen in New York tätig. Von 18.6. bis 31.12. war sie als Vertragsbedienstete des BMeiA Referentin in der Ständigen Vertretung Österreichs bei den Vereinten Nationen in New York. Im Zeitraum von 1.3. bis 31.12. mietete sie für diese Zwecke eine Wohnung in New York. Nach Beendigung dieser Tätigkeit kehrte sie wieder nach Österreich zurück.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Lohnzetteln, dem Parteienvorbringen und den von der Bf vorgelegten Urkunden (Dienstvertrag, Mietvertrag), weiters aus Einsicht in das zentrale Melderegister.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Unstrittig ist die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 EStG) und nur hier ansässig (Art 4 Abs 1 DBA USA). Welchem Staat nach dem DBA USA das Besteuerungsrecht für die strittige Tätigkeit von 18.6.-31.12.2018 zukommt, richtet sich nach Art 19 Abs 1 DBA USA: *„Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, Renten und ähnliche Leistungen, die aus öffentlichen Kassen eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften an einen Staatsbürger dieses Vertragsstaats für eine als Dienstnehmer dieses Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften in Ausübung öffentlicher Funktionen ausgeübte Tätigkeit oder persönliche Dienstleistung gezahlt werden, dürfen nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden.“*

Das Dienstverhältnis gegenüber dem BMeiA fällt unter diese Bestimmung. Die Tätigkeit in der Ständigen Vertretung Österreichs bei den Vereinten Nationen stellt die Ausübung einer öffentlichen Funktion dar (in Abgrenzung zu Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht

werden, vgl Art 19 Abs 2 DBA USA). Das Besteuerungsrecht für die Auslandseinkünfte der Bf steht daher nach dem DBA Österreich zu.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 30 EStG sind von der Einkommensteuer Einkünfte von Ortskräften (§ 10 Abs 2 des Bundesgesetzes über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes – Statut, in der Folge AOaD genannt) aus ihrer Verwendung an einem bestimmten Dienstort im Ausland befreit.

Bedienstete des auswärtigen Dienstes sind Beamte und Vertragsbedienstete des Bundes im Personalstand des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten oder der diesem nachgeordneten Dienststellen (§ 10 Abs 1 AOaD). Ortskräfte sind die für die ausschließliche Verwendung an einem bestimmten Dienstort im Ausland aufgenommenen Personen (§ 10 Abs 2 AOaD).

- Zu § 10 AOaD führen die Gesetzesmaterialien (1852 BlgNR XX. GP) näher aus:

„Wie der gesamte Bundesdienst verfügt auch der auswärtige Dienst über Beamte gemäß dem BDG 1979 und über Vertragsbedienstete gemäß dem VBG 1948, allerdings mit dem Unterschied, daß diese Bediensteten dem Mobilitäts- und Rotationsprinzip (siehe § 15) unterliegen und keinen Versetzungsschutz genießen (siehe §§ 16 und 17).

*Darüber hinaus benötigt der auswärtige Dienst auch jeweils **an einem bestimmten Dienstort aufgenommene, mit den lokalen Verhältnissen vertraute Bedienstete** [Hervorhebung durch den Richter], deren Dienstleistung grundsätzlich nur für den betreffenden Dienstort vorgesehen ist. Diese Lokalkräfte können sowohl österreichische Staatsbürger als auch Angehörige anderer Staaten sein. Auf diese Lokalkräfte findet das jeweilige lokale Arbeitsrecht Anwendung. Sollte dieses für bestimmte arbeitsrechtliche Bereiche – wie zB das Urlaubsrecht – keine Regelungen vorsehen, kann im Dienstvertrag mit den davon betroffenen Ortskräften die Anwendung der einschlägigen Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948 – zB §§ 27 bis 29f – vereinbart werden.“*

- Zu § 3 Abs 1 Z 30 EStG 1988 führen die Gesetzesmaterialien (59 BlgNR XXII. GP) näher aus:

„Nach Art. 19 Abs. 1 lit. b des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen hat bei den so genannten Ortskräften („sur place-Personal“) nicht der Kassenstaat, sondern der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Die vorgeschlagene Regelung übernimmt somit die Systematik des OECD-Musterabkommens in das österreichische Einkommensteuerrecht, woraus sich in bestimmten Fällen eine Reduktion des im Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten anfallenden Verwaltungsaufwandes ergibt.

Im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, wird schon bisher mit auf § 48 BAO gestützten Bescheiden die Doppelbesteuerung vermieden. Auch dieser beim Bundesministerium für Finanzen anfallende Verwaltungsaufwand wird dadurch entfallen.“

Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA überträgt das Besteuerungsrecht abweichend von Art 19 Abs 1 lit a OECD-MA bei Gehältern für Dienstleistungen an einen Staat (Kassenstaat) dann dem Tätigkeitsstaat, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden, die Person im Tätigkeitsstaat ansässig ist und entweder dessen Staatsangehörige ist oder ausschließlich zur Leistung der bezughabenden Dienste im Tätigkeitsstaat ansässig geworden ist.

§ 10 Abs 2 AOaD ermöglicht grundsätzlich zwei Lesarten: Einerseits könnte entscheidend sein, dass die Person **für die Tätigkeit** an einem bestimmten ausländischen Dienstort aufgenommen wird; andererseits könnte entscheidend sein, dass die **Person im Ausland** aufgenommen wird. Aus den Materialien zu § 10 Abs 2 AOaD erhellt letzteres, denn wesentlich für die Ortskraft ist, dass sie mit den lokalen Verhältnissen vertraut ist.

Die Bf weist keinen besonderen Bezug zu ihrem Einsatzort New York auf, sie hatte davor und danach in Österreich ihren Lebensmittelpunkt. Das Vertragsbedienstetenverhältnis bildet mit dem vorangegangenen dreimonatigen Praktikum eine wirtschaftliche Einheit. Daher ist die Bf gar nicht unter den Begriff der Ortskraft iSd § 10 Abs 2 AOaD zu subsumieren, schließlich kann sie nicht als im Ausland aufgenommen angesehen werden.

Auch wäre ein dreimonatiges Praktikum eine zu geringe Zeitspanne, um von einer besonderen Vertrautheit mit den lokalen Verhältnissen auszugehen, zumal die Befristung auf gut sechs Monate dagegen spricht, dass es auf eine besondere Verwurzelung mit dem Dienstort angekommen wäre.

Der Bezug der Materialien zu § 3 Abs 1 Z 30 EStG auf Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA betont ebenso, dass als Ortskraft nur verstanden werden kann, wer einen Nahebezug zum Tätigkeitsstaat hat, denn Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA stellt ausdrücklich auf die Ansässigkeit ebendort ab.

Aus der Intention des Gesetzgebers – niedergeschrieben in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage – erhellt, dass die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 30 EStG dann eintreten soll, wenn das Besteuerungsrecht nach dem OECD-MA nicht dem Beschäftigungsstaat (Art 19 Abs 1 lit a), sondern dem Tätigkeitsstaat (Art 19 Abs 1 lit b) zugewiesen wird. Die Regelung dient lediglich der Verwaltungsvereinfachung, indem schon auf innerstaatlicher Ebene die Befreiung von der österreichischen Steuerpflicht vorgesehen wird und nicht erst auf Ebene des DBA oder durch einseitige Entlastung nach § 48 diese Wirkung erreicht werden soll. Die Einmalbesteuerung solcher Einkünfte soll daher erhalten bleiben.

Würde man nun den § 3 Abs 1 Z 30 EStG auch dann anwenden, wenn nach dem DBA das Besteuerungsrecht beim Kassenstaat Österreich verbleibt, käme es zu einer weder gewollten noch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip sachlichen Steuerbefreiung und letztlich zur Doppelnichtbesteuerung. Daher ist auch im Hinblick auf eine verfassungskonforme Interpretation davon auszugehen, dass es eines besonderen Nahebezuges zum Tätigkeitsort bedarf, um als Ortskraft iSd § 3 Abs 1 Z 30 EStG und des § 10 Abs 2 AOaD zu gelten.

Ob die Intensität des Nahebezuges sich an den Maßstäben des Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA orientiert, oder die reine Vertrautheit mit den lokalen Verhältnissen ausreicht, um als Ortskraft zu gelten, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls unzureichend ist eine bloß auf ein halbes Jahr ausgelegte Tätigkeit im Anschluss an ein zweimonatiges Praktikum ohne weitere Verwurzelung am Tätigkeitsort.

Wenn die Referatsleitung Ortskräfte des BMeiA in einer Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 28.2.2020 ausführt, die Bf sei als *„sur place Bedienstete (Ortskraft) nach US-amerikanischen Rechtsvorschriften aufgenommen“* worden, so wurde seitens jener Stelle die Bestimmung überschießend interpretiert. Auf dem Dienstvertrag der Bf findet sich jedenfalls kein Hinweis über ihren vermeintlichen Status als Ortskraft. Steuerlich ist lediglich vertraglich festgelegt: *„Einkommenssteuer oder jede andere Art von Steuern, die aufgrund des Wohnsitzes, der Dienstnehmerin in den USA zu entrichten sind, liegen in der Verantwortung der Dienstnehmerin.“* Losgelöst von den vertraglichen Formen zählt der wahre wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit (§ 21 BAO), der nicht unter den Begriff der Ortskraft subsumiert werden kann.

Soweit die Bf vermeint, aufgrund der Abfuhrverpflichtung (§ 78 Abs 1 EStG) bzw Haftung (§ 82 EStG) des Arbeitgebers und weil der Bf vom Dienstgeber die Steuerfreiheit in Österreich kommuniziert worden sei, müsse die Lohnsteuer dem Arbeitgeber vorgeschrieben werden, ist auf § 83 EStG zu verweisen. Die Bf als Arbeitnehmerin ist Steuerschuldnerin der Lohnsteuer (§ 83 Abs 1 EStG). Sie ist im Fall einer Pflichtveranlagung (§ 83 Abs 2 Z 1 iVm § 41 Abs 1 EStG) heranzuziehen, weil sie neben lohnsteuerpflichtigen auch andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro überstiegen hat (§ 41 Abs 1 Z 1 EStG).

Der Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO war zurückzuweisen, weil dieser Antrag nicht das h.g. anhängige Veranlagungsverfahren betrifft, sondern das nachgelagerte Einhebungsverfahren.

Zu den von der Bf beantragten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (Miete von monatlich zunächst 1.000 USD und später 1.200 USD) und Familienheimfahrten (zwei Flüge zu Gesamtkosten von 1.175,07 Euro) äußert die belangte Behörde keine Bedenken dem Grunde nach, der Höhe nach sei aber auf eine zweckentsprechende Unterkunft für eine Person abzustellen. Weitere Ausführungen trifft die belangte Behörde nicht. Der erkennende Richter hegt daher keine Bedenken, dass im Jahr 2018 der Immobilienpreis in New York für die Miete

einer Ein-Personen-Wohnung im Ausmaß von 1.000-1.200 USD angemessen ist. Auch zwei Flüge innerhalb von zehn Monaten erscheinen nicht überschießend als Familienheimfahrten einer Alleinstehenden. Daher waren die Werbungskosten antragsgemäß zu berücksichtigen.

Bei der Steuerberechnung sind daher ausgehend von den Werten der Beschwerdeentscheidung die Werbungskosten um 10.566,77 Euro zu erhöhen und der Werbungskostenpauschbetrag von 132 Euro zu streichen. Das Einkommen vermindert sich daher von 38.227,43 auf 27.802,66 Euro. Bei der tariflichen Berechnung werden die Absetzbeträge und Vorauszahlungen (Lohnsteuer) wie in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt und das Ergebnis (4.919,60 Euro) nach § 39 Abs 3 EStG aufgerundet.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zur aufgeworfenen Rechtsfrage der Reichweite des § 3 Abs 1 Z 30 EStG gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Wien, am 19. April 2022