

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. November 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird festgesetzt mit (-) 11.670 € (Gutschrift).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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 Antrag vom 13.6.2017 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2016. In seiner Beilage führte er Folgendes aus:

„1. Allgemeine Erläuterungen:

Herr M.K.V. (=Bf.) wurde beginnend mit 10.10.2015 von seinem Arbeitgeber, der I. (Indien) befristet bis voraussichtlich 15. Februar 2018 von Indien nach Österreich zu der I. (Österreich) entsandt. Im Rahmen der Entsendung nimmt Herr V. folgende Rolle im Unternehmen ein: Teradata Developer. Es handelt sich um eine Entsendung des Typs A (Direction & Control Austria). Daher handelt es sich um eine passive Arbeitskräftegestellung.

Im gesamten Veranlagungsjahr 2016 war Herr V. in Österreich tätig. Während dieser befristeten Entsendung hat er seinen Wohnsitz in Indien aufrechterhalten. Weiters begründete er mit 12. Oktober 2015 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (T.-straße xx/17, 10xx Wien). Herr V. ist daher im gesamten Veranlagungsjahr 2016 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn V. im Jahr 2016 in Indien befinden, hat Indien gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Indien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen. Österreich steht gemäß Art. 15 DBA Österreich/Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Herr M.K.V. hatte im Zeitraum von 1. Jänner bis 31. Dezember 2016 insgesamt 247 Arbeitstage. Hievon entfielen 186 Arbeitstage auf Österreich und 61 auf Indien. Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen.

	von	bis		Gesamt	Indien	Österreich
Arbeitstage	01.01.2016	31.12.2016		247,0 AT	61,0 AT	186,0 AT
Bruttobezüge gesamt Kz. 210				84.465,97	20.860,02	63.605,95
Steuerfreie Bezüge gem. § 68				198,36	48,99	149,37
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz. 220				7.551,31	1.864,90	5.686,41
Steuerpflichtige Bezüge				76.716,30	18.946,13	57.770,17
Anrechenbare Lohnsteuer				26.435,86		

Kz 245

Werbungskosten

a) Kosten für doppelte Haushaltsführung (LStR 2002 Rz 346ff):

Der Wohnsitz in Indien wurde für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich sind im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 2.200,00 absetzbar.

Mietkosten von 1. Jänner bis 31. Dezember 2016: 8.400,00

Maximal absetzbar: 26.400,00

davon anteilig auf Österreich entfallend: $(186/247) \cdot 26.400,00 = 19.680,00$ (Kz 723).“

Mit Schreiben vom 26.6.2017 ersuchte die belangte Behörde den Bf. seine Arbeitnehmerveranlagung um folgende Punkte zu ergänzen:

„- Dienstvertrag

- Meldezettel aller am Familienwohnsitz wohnhaften Personen (beglaubigte Übersetzung);
- Mietvertrag der Wohnung in Wien sowie Nachweis über die Mietzahlungen;
- Vorlage Heiratsurkunde in Kopie in beglaubigter Übersetzung sowie
- Einkommensnachweis des Ehepartners für das Jahr 2016 (in beglaubigter Übersetzung); bei Vorliegen einer Landwirtschaft: Vorlage Einkommenssteuerbescheid.“

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 27.9.2017 führte der Bf. aus:

„In Beantwortung Ihres Ergänzungersuchens vom 26. Juni 2017 (Fristverlängerung bis 3. Oktober 2017) betreffend der Arbeitnehmerveranlagung 2016 DHF unseres im Betreff genannten Mandanten übermitteln wir Ihnen in der Anlage folgende Unterlagen in Kopie:

- *die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 zur Erläuterung der beantragten Kosten*
- *den Reisepass*
- *den Mietvertrag der Wohnung in Wien (EUR 700,00 Miete pro Monat).*

Ebenfalls halten wir fest, dass gemäß der Auskunft unseres Mandanten kein indischer Meldezettel vorgelegt werden kann. Ein Registrierungskonzept dieser Art existiert in Indien nicht. Die beigelegte Kopie des Reisepasses dient in Indien als vergleichbarer Nachweis. Im Rahmen der Veranlagung wurden Kosten für doppelte Haushaltsführung gemäß RZ 346 LStR 2002 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2016 geltend gemacht. Zur näheren Erläuterung verweisen wir auf die Arbeitnehmerveranlagung für 2016. Ein Entsendungsvertrag unseres Mandanten liegt uns noch nicht vor. Dieser wird nach Erhalt umgehend an Sie weitergeleitet. Eine Heiratsurkunde sowie ein Einkommensnachweis 2016 des Ehepartners unseres Mandanten liegen uns ebenfalls nicht vor. Diese Dokumente sind unseres Erachtens jedoch nicht entscheidend für die Beurteilung einer doppelten Haushaltsführung.“

Im angefochtenen Bescheid wurden die Einkünfte auf Grund der vom inländischen Arbeitgeber elektronisch übermittelten Lohnzettel unter Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 6.325,51 € ermittelt. Die Veranlagung ergab eine festgesetzte Einkommensteuer von 23.454,66 € dem eine anrechenbare Lohnsteuer von 26.435,86 € gegenübergestellt wurde. Unter Berücksichtigung der nach § 39 Abs. 2 EStG 1988 Rundung in Höhe von 0,20 € errechnete sich eine Abgabengutschrift von 2.981 €.

In seiner überreichten Beschwerde führte der Bf. Folgendes aus:

„Herr V. wurde beginnend mit 10. Oktober 2015 von seinem Arbeitgeber der I. Indien, befristet bis voraussichtlich 15. Februar 2018 von Indien nach Österreich zu der I. Österreich entsandt. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn V. im Jahr 2016 in Indien befinden, hat Indien gemäß Art. 4 Abs.2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Indien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen. Österreich steht gemäß Art. 15 DBA Österreich/Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu. Herr V. hatte im Zeitraum von 1. Jänner bis 31. Dezember 2016 insgesamt 247 Arbeitstage. Hiervon entfielen 186 Arbeitstage auf Österreich und 61 auf Indien.

Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen. In der Beilage finden sich die entsprechenden Kalenderaufzeichnungen aus dem Jahr 2016 unseres Mandanten. Im Zuge der Veranlagung wurden die von der I. Österreich berichtigten Lohnzettel nicht berücksichtigt. In der Beilage finden sich Kopien der berichtigten Lohnzettel.

Wir beantragen daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel in der Art, dass steuerpflichtige Bezüge in Höhe von EUR 57.770,17 zur Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte herangezogen werden.

...“

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 4.5.2018 ersuchte diese den Bf. seine Beschwerde um folgende Punkte zu ergänzen:

„In der Ansässigkeitsbescheinigung muss von einer Steuerbehörde bestätigt werden, daß der Abgabepflichtige als "ansässig" im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens angesehen wird.“

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7.6.2018 führte der Bf. aus:

„In Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens vom 4. Mai 2018 betreffend der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 unseres im Betreff genannten Mandanten übermitteln wir Ihnen in der Anlage folgende Dokumente in Kopie:

- *die indische Steuererklärung für das Veranlagungsjahr 2015/2016 als Nachweis, dass in Indien Steuern entrichtet wurden.*

Herr V. wurde beginnend mit 10. Oktober 2015 von seinem Arbeitgeber, der I. Indien befristet bis 15. Februar 2018 von Indien nach Österreich, zu der I. Österreich entsandt. Die Entsendung endete mit 2. August 2017. Der Wohnsitz in Indien wurde während der befristeten Entsendung nach Österreich (No. 217, 5th main; G.I., B.v., 560028 Bangalore) aufrechterhalten. Weiters begründete Herr V. mit 12. Oktober 2015 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (U.-straße 2/307, 10xx Wien - später mit 15. Dezember 2015 in der T-straße xx/17; 10yy Wien). Eine Ansässigkeitsbescheinigung aus Indien kann leider nicht eingeholt werden.

Dazu ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß den Einkommensteuer-Richtlinien 2000 erfolgt die Beurteilung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in erster Linie nach dem Wohnsitz. Besteht ein Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, erfolgt die Beurteilung der Ansässigkeit nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen (EStR 2000, Rz 7593).

Während seiner Entsendung wurde Herr V. nicht von seiner Familie nach Österreich begleitet. Die Entsendung dauerte weniger als 2 Jahre. Der angefügten indischen Steuererklärung ist zu entnehmen, dass Herr V. mit seinem Welteinkommen für das Jahr 2015/2016 in Indien besteuert wurde. Es ist bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) gemäß EStR 2000, Rz. 7596 davon auszugehen, dass es zu keiner Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland kommt. Da der Aufenthalt in Österreich im vorliegenden Fall weniger als zwei Jahre gedauert hat, kommt es daher nicht zur einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich. Eine ausländische

Ansässigkeitsbescheinigung stellt lediglich ein Indiz dar. Es gilt jedoch das Gesamtbild zu betrachten und in weiterer Folge die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen.“

In der am 18.6.2018 erlassenen Beschwerdevorentscheidung wurden die Einkünfte neu festgesetzt und der korrigierte inländische Lohnzettel berücksichtigt. Allerdings wurden die auf die indischen Aufenthaltstage erzielten Einkünfte von 18.946,13 € bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes (Progressionsvorbehalt, Durchschnittssteuersatz) berücksichtigt, da keine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt worden sei.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und führte aus:

„Herr V. wurde beginnend mit 10. Oktober 2015 von seinem Arbeitgeber, der I. Indien befristet bis 02. August 2017 von Indien nach Österreich, zu der I. Österreich, entsandt. Der Wohnsitz in Indien (No. 217, 5th M. G. L., 560028 Bangalore) wurde während der befristeten Entsendung nach Österreich aufrechterhalten. Weiters begründete Herr V. einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (T-straße xx/17, 10xx Wien). Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn V. im Jahr 2016 in Indien befinden, hat Indien gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Indien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen. Österreich steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu. Herr V. hatte im Zeitraum von 1. Jänner bis 31. Dezember 2016 insgesamt 247 Arbeitstage. Hievon entfielen 186 Arbeitstage auf Österreich und 61 auf Indien. Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen. Im Zug der Arbeitnehmerveranlagung 2016 wurden die Einkünfte des Auslandslohnzettels (L8) fälschlicherweise als ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt erfasst. Gegen den Bescheid vom 02. November 2017 wurde entsprechend Beschwerde am 30. November 2017 eingebracht. Im Rahmen der Beschwerde wurde dem Finanzamt dargelegt, dass Österreich aufgrund der weiterhin in Indien verbleibenden Ansässigkeit unseres Mandanten nur das Besteuerungsrecht auf jene Bezüge hat, welche die österreichischen Arbeitstage in 2016 betreffen und die auf Indien entfallenden Bezüge in Österreich nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegen. In weiterer Folge forderte das Finanzamt in einem Ersuchen um Ergänzung vom 4. Mai 2018 die Übermittlung einer indischen Ansässigkeitsbescheinigung für 2016 sowie einen Nachweis, dass in Indien Steuern entrichtet wurden. In Beantwortung des Schreibens vom 7. Juni 2018 wurde dem Finanzamt die indische Steuererklärung für die Veranlagungsjahre 2015/2016 als Nachweis, dass in Indien Steuern entrichtet wurden, übermittelt. Der Forderung nach einer Ansässigkeitsbescheinigung aus Indien konnte leider nicht entsprochen werden, da es Herrn V. nicht möglich war, eine solche zu beschaffen. Die Finanzverwaltung erachtete die am 7. Juni 2018 übermittelte indische Steuererklärung für die Jahre 2015/2016 als nicht ausreichend. Nach Auffassung der

Finanzbehörde ist, aufgrund der mangelnden ausländischen Ansässigkeitsbescheinigung, Österreich als Ansässigkeitsstaat in 2016 zu betrachten. Dieser Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist Folgendes entgegenzuhalten:

Herr V. gilt im Jahr 2016, aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes gemäß § 1 Abs. 1 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig. Unser Mandant verfügt jedoch im Jahr 2016 auch über einen indischen Wohnsitz, der während der befristeten Entsendung nach Österreich beibehalten wurde. Gemäß den Einkommensteuer-Richtlinien 2000 erfolgt die Beurteilung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in erster Linie nach dem Wohnsitz. Besteht ein Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, erfolgt die Beurteilung der Ansässigkeit nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; EStR 2000, Rz 7593). Gemäß Artikel 4 Abs. 1 des DBA Österreich/Indien bedeutet der Ausdruck „in einem Vertragsstaat ansässige Person“, eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist nach Abs. 1 des Art. 4 des DBA Österreich/ Indien eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, gilt gemäß lit. a) die Person in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Während seiner Entsendung wurde Herr V. nicht von seiner Familie nach Österreich begleitet. Die Entsendung dauerte nicht länger als 2 Jahre. Der indischen Steuererklärung ist zu entnehmen, dass Herr V. mit seinem Welteinkommen für die Jahre 2015/2016 in Indien besteuert wurde.

Zusammenfassend halten wir daher folgendes fest:

Grundsätzlich ist bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) gemäß EStR 2000, Rz 7596 davon auszugehen, dass es zu keiner Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland kommt. Da der Aufenthalt in Österreich im vorliegenden Fall weniger als zwei Jahre gedauert hat, kommt es daher nicht zur einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich. Eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung stellt gemäß Rz 7596 der EStR 2000 lediglich ein Indiz dar. Es gilt jedoch das Gesamtbild zu betrachten und in weiterer Folge die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen.

Aufgrund der Tatsache, dass Herr V. nicht von seiner Familie begleitet wurde, seinen Wohnsitz in Indien stets beibehalten hat und seine von Beginn an befristete Entsendung nach weniger als zwei Jahren geendet hat, ist unser Mandant im Jahr 2016 aufgrund des Gesamtbildes als weiterhin steuerlich ansässig in Indien zu betrachten. Wir beantragen daher den Bescheid vom 18. Juni 2018 (Beschwerdevorentscheidung) betreffend die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen den Bescheid vom 02. November 2017 aufzuheben und die Erlassung eines neuen Bescheides unter Berücksichtigung der Bezüge des Inlandslohnzettels (L1) mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 57.770,17 zu berücksichtigen. Die ausländischen Einkünfte (Auslandslohnzettel L8) sind auf Grund fehlender Ansässigkeit in Österreich nicht zur Ermittlung

des Steuersatzes heranzuziehen.

...“

Mit Vorlagebericht vom 5.5.2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde führte dazu in ihrer Stellungnahme u.a. aus:

”...“

Zusammenfassend ist bei gegenläufigen Beziehungen vom Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit die einkommensrechtliche Ansässigkeit einer natürlichen Person in der Regel jenem Ort zuzusprechen, wo sie mit ihrer Familie lebt. Das Gleiche gilt, wenn die betreffende Person keine Familie hat, bezüglich anderer persönlichsozialer Bindungen, z.B. hinsichtlich Freunden oder der Teilnahme am gesellschaftlichen Leben. Aufgrund der Aktenlage und einer zwei Jahre nicht übersteigenden Entsendungsdauer vertritt die belangte Behörde ebenfalls die in der Beschwerde dargelegte Meinung, dass der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr weiterhin als in Indien ansässig betrachtet wird.

...

Somit wird beantragt, der Beschwerde stattzugeben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem oa. Verfahrensgang.

Der Bf. hat seine internationale Ansässigkeit in Indien und verfügt auf Grund seiner Tätigkeit für eine inländische Firma über einen inländischen Zweitwohnsitz. Er verfügt über Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit. Zusätzlich arbeitet er noch für die österreichische Firma in Indien, sodass die Einkünfte entsprechend den vom Arbeitgeber verfassten Lohnzettel aufzuteilen waren.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich der nicht weiter bestrittenen Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

EStG 1988

§ 33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich für die ersten 11 000 Euro 0%

für Einkommensteile über 11 000 Euro bis 18 000 Euro 25%

für Einkommensteile über 18 000 Euro bis 31 000 Euro 35%

für Einkommensteile über 31 000 Euro bis 60 000 Euro 42%

für Einkommensteile über 60 000 Euro bis 90 000 Euro 48%

für Einkommensteile über 90 000 Euro 50%

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 55%.

(2) Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen.

(3) ...

(4) ...

(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro jährlich.

2. ...

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Ist ein Abgabepflichtiger in Österreich bloß auf Grund eines Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig, kommt wegen des im Ausland befindlichen Mittelpunktes der Lebensinteressen auf Grund der Abkommensdefinitionen nur dem ausländischen Staat die Funktion des Wohnsitzstaates zu, sodass in Österreich im Allgemeinen kein Progressionsvorbehalt geltend gemacht werden kann (einfacher Progressionsvorbehalt zu Gunsten des Wohnsitzstaates) (vgl. EStR 2000, Rz. 7595).

Im Übrigen hat sich die belangte Behörde mit einer stattgebenden Entscheidung einverstanden erklärt.

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.

Graz, am 8. Juni 2022