

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerden vom 10. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 21. August 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 und über die Beschwerde vom 12. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 15. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde vom 10. September 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 12. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 18. Juli 2019 abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 12. August 2019 verwiesen.

Die Beschwerde vom 12. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall strittig ist die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren 2016 und 2017.

In der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 vom 9. Mai 2017 führte der Beschwerdeführer aus, im Veranlagungsjahr 2016 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein, jedoch den Mittelpunkt der Lebensinteressen bis 31. Juli 2016 in der Tschechischen Republik und im Anschluss ab 1. August 2016 in Slowenien gehabt zu haben.

Mit Bescheid vom 21. August 2018 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit EUR 35.591,00 fest.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 10. September 2018, in der der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des berichtigten Jahreslohnzettels für das Jahr 2016 beantragte. Zudem sei der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitjahr 2016 in der Tschechischen Republik bzw in Slowenien gelegen gewesen sei, womit diesen als Ansässigkeitsstaaten das Besteuerungsrecht nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zukomme.

In der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 vom 2. Oktober 2018 wies der Beschwerdeführer darauf hin, seit 1. August 2016 bis voraussichtlich 31. August 2018 von seinem Arbeitgeber nach Slowenien entsandt worden zu sein. Der Beschwerdeführer sei im gesamten Veranlagungsjahr 2017 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege jedoch in Slowenien, sodass Slowenien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukomme.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. Jänner 2019 wurde der Beschwerdeführer betreffend das Jahr 2016 um Vorlage von Nachweisen hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit in der Tschechischen Republik und Slowenien aufgefordert.

Mit weiterem Vorhalt vom 2. April 2019 betreffend die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2016 und die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 wies die belangte Behörde den Beschwerdeführer darauf hin, dass von einer Ansässigkeit ab 1. August 2016 in Österreich auszugehen sei. Deshalb werde er aufgefordert, bekanntzugeben, an wie vielen Tagen er außerhalb Sloweniens bzw in Österreich tätig gewesen sei.

Mit zwei E-Mails, beide vom 25. April 2019, übermittelte der Beschwerdeführer entsprechende Unterlagen zur Darlegung seiner Ansässigkeit in den betreffenden Staaten in den Jahren 2016 und 2017.

Mit E-Mail vom 30. April 2019 teilte die belangte Behörde den Beschwerdeführer mit, dass ab 1. August 2016 die Ansässigkeit in Österreich gegeben gewesen sei und übermittelte dem Beschwerdeführer eine Aufstellung der in Österreich entsprechend seiner Kalenderaufzeichnungen zu versteuernden Einkünfte betreffend das Jahr 2016 und 2017.

Antwortmail vom 14. Mai 2019 wies der Beschwerdeführer auf die Rz 7596 der EStR 2000 hin, wonach die Übersiedlung des Ehegatten ins Ausland für eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sprechen würde, wenn der Aufenthalt im Ausland länger als fünf Jahre dauern würde. Zwischen den beiden Einsendungen des Beschwerdeführers habe es keinen Zeitraum der Tätigkeit in Österreich gegeben. Die Kalenderaufzeichnungen für den Zeitraum von 1. August 2016 bis 31. Dezember 2017 wurden nochmals übermittelt.

Mit E-Mail vom 27. Juni 2019 wies die belangte Behörde den Beschwerdeführer darauf hin, dass die Hauptwohnsitzbefreiung für den Verkauf der betreffenden Liegenschaft im Jahr 2016 zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei, weil der Mittelpunkt der Lebensinteressen zumindest bis Juli 2016 in der Tschechischen Republik gelegen sei.

In der Folge setzte die belangte Behörde mit Bescheid vom 15. Juli 2019 die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit EUR 95.798,00 fest. Begründend führte sie aus, dass die Ansässigkeit des Beschwerdeführers ab 1. August 2016 wieder in Österreich gelegen sei. Zudem hätte der Beschwerdeführer Einkünfte iHv EUR 452.381,50 anstatt EUR 317.734,62 in Slowenien bezogen. Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Rz 7596 der EStR 2000 könne nicht zur Anwendung gelangen, weil jeder Auslandsaufenthalt separat zu beurteilen sei. Nach Maßgabe des Doppelbesteuerungsabkommens mit Slowenien würden entsprechend der übermittelten Kalenderaufzeichnungen jener Bezüge des Beschwerdeführers anteilig der Besteuerung unterzogen werden, die er für Tätigkeiten in Österreich und in allen Staaten außerhalb Sloweniens erhalten habe.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 18. Juli 2019 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit EUR 60.807,00 fest und verwies auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2017.

Gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2016 richtete sich der Vorlageantrag vom 12. August 2019, in welchem darauf hingewiesen wird, dass die Entsendung von 1. August 2016 bis 31. August 2018 angedauert habe und somit mehr als zwei Jahre betragen habe. Die Entsendung in die Tschechische Republik sei von 1. Juli 2009 bis 31. Juli 2016 erfolgt. Der Wohnsitz, den der Beschwerdeführer in Österreich gehabt habe sei, ab Juli 2009 tatsächlich nur als Nebenwohnsitz genutzt worden und in weiterer Folge am 16. März 2016 verkauft worden. Hiefür sei nachträglich Immobilienertragsteuer festgesetzt worden, weil die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelangt sei. Aus den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen ergebe sich, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum von 1. August 2016 bis 31. Dezember 2016 74,5 Tage (davon 32 Nichtarbeitstage) in Slowenien physisch anwesend war. Im gleichen Zeitraum sei er lediglich 44 Tage (davon 24 Nichtarbeitstage) in Österreich anwesend gewesen. Zudem liege eine Ansässigkeitsbescheinigung für den Zeitraum 2016 in Slowenien sowie in der Tschechischen Republik vor. Der Erwerb eines Grundstücks sowie durchgeführte Baumaßnahmen in

Österreich würden lediglich auf einen Rückkehrwillen schließen lassen, nicht jedoch auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Streitzeitraum in Österreich. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei somit bis 31. Juli 2016 in der Tschechischen Republik und ab 1. August 2016 in Slowenien gelegen gewesen.

Mit Beschwerdevereinsentscheidung betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2017 vom 23. August 2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend stützt sie sich dabei im Wesentlichen darauf, dass der Beschwerdeführer bis Ende 2016 sein Einfamilienhaus laufend aus- bzw umgebaut habe und dieses Haus seit der Rückkehr aus Slowenien bewohne. Im Umfeld des Hauses besitze er landwirtschaftliche Flächen. Er habe in Österreich durchgehend drei Kraftfahrzeuge älterer Baujahre (Liebhabermodelle) angemeldet gehabt und im Jahr 2017 Versicherungszeiten in Österreich nachgekauft. Zudem bezahle er Kirchenbeiträge in Österreich und habe bei der slowenischen Bank seine österreichische Adresse angegeben. Persönliche Beziehungen würden daher zu Österreich bestehen; solche zu Slowenien seien nicht aufgezeigt worden.

Mit E-Mail vom 2. September 2019 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2016 auf, bekanntzugeben, welche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen er zum Entsendestaat Tschechische Republik gehabt habe sowie weiters den Strom- und Wasserverbrauch der betreffenden Liegenschaft in Österreich im Jahr 2015 und 2016, ob er während seiner Entsendung Mitglied in österreichischen Vereinen gewesen sei, wie die landwirtschaftlichen Flächen in Österreich während der Entsendung genutzt worden seien, ob Verwandte in Österreich leben würden und den Mietvertrag der tschechischen Wohnung.

Die Vorhaltbeantwortung erfolgte mit E-Mail vom 13. September 2019. Die angeforderten Unterlagen wurden der belangten Behörde übermittelt.

Der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2017 vom 23. September 2019 enthielt im Wesentlichen die begründenden Ausführungen des Vorlageantrages betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2016. Der Beschwerdeführer habe im Veranlagungsjahr 2017 116,5 Arbeitstage in Slowenien und lediglich 28 Arbeitstage in Österreich verbracht, sodass die wirtschaftlichen Beziehungen zu Slowenien überwiegen hätten. Da sowohl die Ehefrau als auch die Kinder in Slowenien gelebt hätten, hätten auch die persönlichen Beziehungen zu Slowenien überwogen.

Am 14. Oktober 2019 legte die belangte Behörde die beiden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wird auf die Stellungnahme vom 14. Oktober 2019 verwiesen.

In der Stellungnahme vom 14. Oktober 2019 führte die belangte Behörde aus, es sei aufgrund der ergänzenden Ermittlungen davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 (und auch 2017) durchgehend in Österreich ansässig gewesen sei. Dass der Beschwerdeführer seine engeren persönlichen Beziehungen zur Tschechischen Republik bzw zu Slowenien gehabt habe, sei durch keinerlei konkrete Angaben untermauert worden. Entgegen der Ausführungen des Beschwerdeführers seien die laufend in Österreich durchgeführten Baumaßnahmen, der Umstand, dass die Wohnfläche im Gegensatz zu den im Ausland angemieteten Wohnungen über 200 m² betragen hätte, mehrere Kraftfahrzeuge durchgehend in Österreich angemeldet gewesen seien, abzugsfähige Spenden und Kirchenbeiträge in Österreich entrichtet worden seien und der Beschwerdeführer durchgehend im österreichischen Sozialversicherungssystem verblieben sei, eindeutige Beweise dafür, dass seine Beziehungen zu Österreich während des Entsendungszeitraumes die engeren gewesen seien.

Am 21. September 2022 fand vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt. Die Ehefrau des Beschwerdeführers wurde dazu als Zeugin geladen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der österreichische Arbeitgeber des Beschwerdeführers verlagerte die Zentrale für Osteuropa von ***Österreich*** nach ***Tschechien***. Der Beschwerdeführer war bereits in ***Österreich*** für seinen Arbeitgeber als Produktleiter für Osteuropa zuständig und wurde in seiner bisherigen Rolle im Unternehmen ab 2009 in die Tschechische Republik entsandt.

Der Beschwerdeführer wurde von seinem Arbeitgeber (insgesamt) von 1. Juli 2009 bis 31. Juli 2016 in die tschechische Republik entsandt. Von 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2011 (2 Jahre) war der Beschwerdeführer in der Position ***Führungsposition1*** in die Tschechische Republik entsandt (Assignment Letter vom 24. Juni 2009). Mit Assignment Letter vom 27. September 2010 wurde der Beschwerdeführer von 1. Oktober 2010 bis 30. September 2012 (2 Jahre) in der Position ***Führungsposition2*** in die Tschechische Republik entsandt. Mit Assignment Letter Addendum vom 23. August 2012 wurde der Beschwerdeführer von 1. August 2012 bis 31. Mai 2014 (22 Monate) in der Position ***Führungsposition3*** in die Tschechische Republik entsandt.

In der Folge wurde der Beschwerdeführer (insgesamt) von 1. August 2016 bis 31. August 2018 nach Slowenien entsandt. Mit Assignment Letter vom 31. Mai 2016 wurde der Beschwerdeführer vom 1. August 2016 bis 31. Juli 2017 (1 Jahr) in der ***Führungsposition4*** nach Slowenien entsandt. Mit Assignment Extension Letter vom 30. Mai 2017 wurde die Entsendung von 1. August 2016 bis 31. August 2018 (2 Jahre und 1 Monat) ausgedehnt. Der 31. August 2018 als „New Projected Assignment End Date“ enthält (erstmalig)

den mit „*“ angefügten Hinweis „*Assignments are limited to a maximum of 3 years duration into one country [...]*“.

Die Entsendungsverträge werden im Generellen kurzfristig geschlossen bzw verlängert. Eine Garantie auf Verlängerung gibt es nicht und es bestand für den Beschwerdeführer jederzeit ein Risiko nach Österreich zurückzukehren bzw in ein anderes Land entsendet zu werden. Für den Beschwerdeführer gab es hinsichtlich der Entsendungsdauer keine Planbarkeit hinsichtlich des Zeithorizontes, wenngleich die längerfristig angestrebte Entsendung in die Tschechische Republik zur Beibehaltung einer Kontinuität für die Kinder des Beschwerdeführers glaubhaft dargelegt wurde.

Die Entsendung des Beschwerdeführers nach Slowenien erfolgte einerseits aufgrund der aktenkundigen Versicherungsproblematik, weil der Beschwerdeführer bereits über einen langen Zeitraum im Ausland tätig war. Andererseits um in der Region stärker vertreten zu sein und einen Nachfolger zu finden und zu etablieren. Der Vertrag in Slowenien wurde daher ursprünglich nur auf ein Jahr geschlossen.

Der Beschwerdeführer hatte von 16. Juni 2007 bis 13. September 2016 seinen Hauptwohnsitz und von 13. September 2016 bis 27. August 2016 seinen Nebenwohnsitz in ***Österreich Adresse1*** (Eigentümer) gemeldet. Ab 13. September 2016 hatte er in ***Österreich Adresse 2*** seinen Hauptwohnsitz gemeldet (ZMR-Abfrage).

Die Ehefrau des Beschwerdeführers hatte von 15. Februar 2007 bis 13. September 2016 in ***Österreich Adresse1*** (Eigentümerin) und ab 13. September 2016 in ***Österreich Adresse 2*** ihren Hauptwohnsitz gemeldet (ZMR-Abfrage).

Der Wohnsitz in ***Österreich Adresse1*** umfasste ca 140-150 m². Vor Umzug in die Tschechische Republik diente dieser Wohnsitz als Familienwohnsitz. Mit Entsendung wurde sämtliches Mobiliar zuerst in die Tschechische Republik überführt und in weiterer Folge nach Slowenien. Die Wohnung stand während des gesamten Entsendungszeitraumes leer. Sie wurde nicht vermietet.

Das Grundstück in ***Österreich 1*** erwarb der Beschwerdeführer mit seiner Ehefrau im Jahr 1997 ***Zahl***. Es handelt sich dabei um ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von zumindest 180,69 m². Für dieses Objekt wurde dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau am 19. Oktober 2000 ein Bauvorhaben baupolizeilich genehmigt. Nach einem Um- bzw Wiederaufbau war dieses Objekt am 6. November 2010 bezugsfertig (Mitteilung der Gemeinde ***X***). Am 19. Mai 2010 wurde ein weiteres Bauvorhaben baupolizeilich genehmigt, nämlich der Umbau des bestehenden Nebenwohnhauses (ua wurde ein Schwimmbecken errichtet). Die Fertigstellungsanzeige der Gemeinde erfolgte mit 30. November 2016.

Der Beschwerdeführer besitzt weiters gemeinsam mit seiner Ehefrau seit 2002 in der Katastralgemeinde ***Österreich 1*** (**Zahl**) land- und forstwirtschaftlich nutzbare Flächen im Ausmaß von rund 4 ha. Eine landwirtschaftliche Nutzung durch den Beschwerdeführer erfolgte zu keinem Zeitpunkt. Die Flächen wurden als „Pufferzone“ zur Erweiterung des Grundstückes angeschafft.

Nach glaubhafter Darstellung des Beschwerdeführers wurde das Grundstück in ***Österreich 1*** ursprünglich als Wochenendhaus angeschafft und war als solches ab 2005 bewohnbar. Umbauarbeiten wurden von der Tschechischen Republik aus vorgenommen. Die Anwesenheit vor Ort war nicht erforderlich. Das Haus war zum Zeitpunkt der Rückkehr aus Slowenien bezugsfertig, ohne dass aus Slowenien aus Adaptierungen notwendig waren.

Mit Kaufvertrag vom 24. März 2016 verkaufte der Beschwerdeführer seine Wohnung in ***Österreich Adresse1***.

Für den Verkauf wurde ursprünglich die Hauptwohnsitzbefreiung betreffend die Immobilienvertragssteuer geltend gemacht. Nachträglich wurde für den Verkauf mangels Erfüllung der Befreiungsvoraussetzungen Immobilienvertragssteuer vorgeschrieben.

Der Beschwerdeführer begründete für die Dauer seiner Entsendung in die Tschechische Republik einen Wohnsitz in ***Adresse 1***. Dieser Wohnsitz wurde mit Ende der Entsendung aufgegeben.

Im Rahmen der Entsendung nach Slowenien begründete der Beschwerdeführer einen Wohnsitz in ***Adresse 2***. Dieser Wohnsitz wurde mit Ende der Entsendung aufgegeben.

Die Wohnungssuche im Ausland erfolgte jeweils selbstständig durch den Beschwerdeführer; ein Makler wurde vom Arbeitgeber empfohlen.

Der Beschwerdeführer hat von 1. Jänner 2016 bis 31. Dezember 2016 78,5 Tage in Österreich (davon 23,5 Arbeitstage), 118,5 Tage in der Tschechischen Republik (davon 86,5 Arbeitstage) verbracht. Von 1. August 2016 bis 31. Dezember 2016 war der Beschwerdeführer an 74,5 Tagen (davon 32 Nichtarbeitstage) in Slowenien. Im gleichen Zeitraum war der Beschwerdeführer 44 Tage (davon 24 Nichtarbeitstage) in Österreich. Im Zeitraum von 1. Jänner 2017 bis 31. Dezember 2017 war der Beschwerdeführer an 189,5 Tagen (davon 73 Nichtarbeitstage; 116,5 Arbeitstage) in Slowenien. Im gleichen Zeitraum war er 84 Tage (davon 28 Arbeitstage) in Österreich. Auf das übrige Ausland entfielen im Jahr 2017 84,5 Arbeitstage und 7 Urlaubs- bzw freie Tage (siehe Kalenderaufzeichnungen). Die Kalenderaufzeichnungen des Beschwerdeführers werden nicht in Streit gezogen.

Die im Rahmen der Entsendung erzielten streitgegenständlichen Einkünfte im Jahr 2016 wurden in der Tschechischen Republik erklärt (tschechische Steuererklärung für das Jahr 2016). Eine Bestätigung der slowenischen Finanzbehörde über die Höhe der in Slowenien gezahlten

Steuern sowie die Berechnung der steuerpflichtigen Bezüge in Slowenien sind aktenkundig. Eine Ansässigkeitsbescheinigung von Slowenien für den Zeitraum im Jahr 2016 ist aktenkundig.

Im Streitjahr 2017 waren auf den Beschwerdeführer in Österreich folgende Kraftfahrzeuge zugelassen:

[...]

Es handelt sich dabei um Liebhaberverfahrzeuge, die für den Zeitraum der Entsendung in einer Scheune am Grundstück des Beschwerdeführers in ***Österreich 1*** untergebracht waren.

Im Entsendungszeitraum lenkte der Beschwerdeführer nachweislich ein Kraftfahrzeug mit tschechischem Kennzeichen. Für den Entsendungszeitraum nach Slowenien war in Slowenien ein Kraftfahrzeug auf den Beschwerdeführer zugelassen, das bei Rückzug nach Österreich überführt wurde.

Mit Entsendung nach Slowenien unterlag der Beschwerdeführer dem österreichischen Sozialversicherungssystem und entrichtete Sozialversicherungsbeiträge in Österreich. Der Beschwerdeführer hat ab 1. August 2016 Familienbeihilfe in Österreich für seine beiden Kinder bezogen. Für den während der Entsendung in die Tschechische Republik bezog der Beschwerdeführer jedenfalls im ersten Halbjahr des Streitjahres 2016 keine Familienbeihilfe in Österreich.

Der Beschwerdeführer zahlte im Jahr 2017 EUR 16.997,40 an die Pensionsversicherungsanstalt in Österreich ein, um Versicherungszeiten nachzukaufen.

In den Streitjahren bezahlte der Beschwerdeführer Kirchenbeträge in Österreich.

Bei der ***Bank*** gab der Beschwerdeführer in den Jahren 2016 und 2017 ***Österreich Adresse 2***" als seine Adresse an.

Rechnungen zur Gartenpflege inklusive Abfuhr für den Leistungszeitraum 3. Mai 2016, 25. Mai 2016 und 16. Juni 2016 sowie Mäharbeiten für den Leistungszeitraum 4. Juli 2016, 25. Juli 2016 und 18. August 2016 sowie 7. September 2016 und 15. Oktober 2016 sowie 4. Mai 2017, 25. Mai 2017 und 13. Juni 2017 sowie 4. Juli 2017, 31. Juli 2017 und 23. August 2017 sowie 24. April 2018, 17. Mai 2018, 4. Juni 2018 und 27. Juni 2018 sind aktenkundig. Der Beschwerdeführer hat glaubhaft dargelegt, dass externe Gartenarbeiten nur im Entsendungszeitraum durchgeführt wurden und er nunmehr selbst Mäharbeiten durchführt.

Der Beschwerdeführer war sowohl während seiner Entsendungszeit in die Tschechische Republik als auch nach Slowenien unter der Woche vorwiegend auf Dienstreisen. Sein

Freundeskreis bezog sich vor allem auf Arbeitskollegen. Der Beschwerdeführer besuchte weder einen Sprachkurs zur Erlernung der tschechischen Sprache noch der slowenischen Sprache.

Der Beschwerdeführer gehörte weder in den Entsendungsstaaten noch in Österreich einem Verein an und nahm auch an keinen Vereinsaktivitäten teil. Vereinsaktivitäten bestehen auch seit Rückzug nach Österreich keine.

Die Ehefrau und die Kinder des Beschwerdeführers, ***A***, geboren am ***Datum*** und ***B***, geboren am ***Datum***, begleiteten diesen für den gesamten Zeitraum der Entsendungen.

Die Kinder besuchten die ***Schule 1*** in der Tschechischen Republik. Es handelt sich dabei um eine englischsprachige Schule nach britischem Schulsystem. ***B*** war im Fußballverein und ***A*** im Taekwondo-Verein. Wochenenden wurden in der Tschechischen Republik am Fußballplatz verbracht oder bei Spieltreffen für die Kinder. In Slowenien besuchten die Kinder die englischsprachige ***Schule 2***. ***A*** war auch in Slowenien im Takewondo-Verein und trainierte, um in der tschechischen Republik erfolgreich die Prüfung zum schwarzen Gürtel abzulegen (das Ablegen der konkreten Prüfung war in Slowenien nicht möglich). Zudem nahm sie am Schwimmtraining teil. In Slowenien begann auch ***B*** mit dem Takewondo-Training.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers war im Entsendungszeitraum nicht beruflich tätig. Sie kümmerte sich um die beiden Kinder und engagierte sich dabei sehr im „PTA-Program“ der Schule, sowohl in der Tschechischen Republik als auch in Slowenien. Insbesondere durch die Integration in den Schulbetrieb entwickelten sich Freundschaften mit anderen Eltern, mit denen die Ehefrau des Beschwerdeführers an Freizeitaktivitäten wie zB Wandern oder auch Badminton (in Slowenien) teilnahm. Eine Vereinsmitgliedschaft der Ehefrau der Beschwerdeführerin bestand zu keinem Zeitpunkt.

In der Tschechischen Republik besuchte die Ehefrau des Beschwerdeführers einen Sprachkurs zur Erlernung der tschechischen Sprache. In Slowenien setzte sie einen in der Tschechischen Republik begonnen Spanischkurs fort. Ein Versuch die slowenische Sprache zu erlernen erfolgte nicht.

Ärztliche Behandlungen wurden vom Beschwerdeführer während der Entsendung nachweislich in Slowenien durchgeführt.

Während des Entsendungszeitraumes und auch danach verwendete der Beschwerdeführer aus Sicherheitsgründen eine Smarthome-Steuerung für sein Haus.

Der Stromverbrauch ist mit Rückkehr nach Österreich um ca 50% angestiegen (Jahresabrechnungen).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers wurde von der belangten Behörde bis inklusive dem Jahr 2015 in der Tschechischen Republik angenommen.

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

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens ist es unbestritten, dass der Beschwerdeführer sowohl in Österreich als auch in der Tschechischen Republik einen Wohnsitz und eine ständige Wohnstätte hatte. In Fällen, in denen der Abgabepflichtige in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, ist als nächster Tie Breaker gemäß Art 4 Abs 2 DBA Tschechische Republik der Mittelpunkt der Lebensinteressen festzustellen.

Die Beurteilung dieser Frage ist im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Abgabepflichtigen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalles ab.

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. VwGH 25. September 2013, 2011/15/0193; VwGH 15. September 2016, Ra 2016/15/0057, mwN; VwGH 17. Oktober 2017, Ra 2016/15/0008).

Der Beschwerdeführer wurde von seinem Arbeitgeber insgesamt von 1. Juli 2009 bis 31. Juli 2016 in die tschechische Republik entsandt. Aufgrund der Auslandstätigkeit bezog der Beschwerdeführer im Zeitraum 1. Juni 2015 bis 31. Juli 2016 jedenfalls keine Familienbeihilfe in Österreich. Auch wenn die Entsendungsverträge verlängert wurden und ein Risiko der Nichtverlängerung bestand, hat der Beschwerdeführer im Verfahren glaubhaft dargetan, dass die Entsendung in die Tschechische Republik nicht kurzfristig angelegt gewesen war. Die Familie des Beschwerdeführers übersiedelte mit ihm in die Tschechische Republik. Das Mobiliar wurde mitübersiedelt, sodass der bisherige Familienwohnsitz leer stand. Die Kinder des Beschwerdeführers nahmen an sportlichen Vereinsaktivitäten teil. Die Ehefrau des Beschwerdeführers versuchte im Rahmen eines Sprachkurses Tschechisch zu erlernen, was das Bundesfinanzgericht als Indiz für einen langfristig geplanten Aufenthalt in der Tschechischen Republik wertet. Die tatsächliche Entsendung erfolgte dann auch für einen Zeitraum von insgesamt sieben Jahren. Aufgrund der starken Integration der Ehefrau des Beschwerdeführers in den Schulbetrieb konnte glaubhaft dargetan werden, dass ein entsprechender Freundeskreis, vor allem bestehend aus Eltern anderer Kinder, die die gleiche Schule wie die Kinder des Beschwerdeführers besuchten, aufgebaut werden konnte. Als Anknüpfung ist jedenfalls auch zu werten, dass die Tochter des Beschwerdeführers die Prüfung

für den schwarzen Gürtel in Taekwondo in der Tschechischen Republik ablegte, obwohl die Familie bereits nach Slowenien übersiedelt war und die Tochter auch dort Trainingseinheiten absolvierte. Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau haben glaubhaft dargetan, vorwiegend in den Ferienzeiten sowie an einzelnen Wochenenden nach Österreich gekommen zu sein. Dies spiegelt sich auch in den vorgelegten Stromabrechnungen wider. Zwar entsprach der Stromverbrauch im Streitjahr 2016 dem durchschnittlichen Verbrauch eines Vier-Personen-Haushaltes. Da der Beschwerdeführer mittels eines Smarthome-Systems durch Steuerung vom Ausland aus den Eindruck erweckte, das Haus sei bewohnt, erklärt sich für das Bundesfinanzgericht ein erhöhter Stromverbrauch. Zudem belegten vorgelegte Stromabrechnungen in den Folgejahren, dass der Stromverbrauch mit Rückkehr der Familie nach Österreich wesentlich angestiegen war. Die Kalenderaufzeichnungen über die Aufenthalte des Beschwerdeführers in Österreich wurden von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau konnten im Verfahren glaubhaft vorbringen, sich überwiegend in den Ferien in Österreich aufgehalten zu haben. Die von der belangten Behörde eingeholten Auskünfte von Nachbarn stehen dem mangels enthaltender Zeitangaben nicht entgegen. Den aktenkundigen Stellungnahmen der Auskunftspersonen ist auch zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer Fahrzeuge mit tschechischem Kennzeichen fuhr. Ein solches Fahrzeug lenkte er aktenkundig auch im Streitzeitraum (Verwaltungsübertretung). Darüber hinaus wurde bis inklusive dem Jahr 2015 auch von der belangten Behörde der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Tschechischen Republik nicht in Abrede gestellt. Die Veranlagung des im Beschwerdeverfahren nicht maßgebenden Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2015 erfolgte im Mai 2019; zu diesem Zeitpunkt hat die belangte Behörde bereits Ermittlungsschritte hinsichtlich der Ansässigkeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren gesetzt gehabt.

Ab 1. August 2016 verfügte der Beschwerdeführer unstrittig sowohl in Österreich als auch in Slowenien über einen Wohnsitz und eine ständige Wohnstätte. In Fällen, in denen der Abgabepflichtige in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, ist als nächster Tie Breaker gemäß Art 4 Abs 2 DBA Slowenien der Mittelpunkt der Lebensinteressen festzustellen. Dabei ist auf das konkrete Verhältnis zwischen Österreich und Slowenien abzustellen.

Der Beschwerdeführer hat im Verfahren kein substantiiertes Vorbringen über konkrete persönliche Beziehungen in Slowenien (die über persönliche Beziehungen in Österreich hinausgingen) erstattet. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht (vgl VwGH 25. Juli 2013, 2011/15/0193). Vielmehr hat der Beschwerdeführer selbst vorgebracht, solche aufgrund der Dienstreisetätigkeit nicht gepflegt zu haben. Seine Ehefrau und die Kinder waren seine wesentliche persönliche Anknüpfung. Die kurze Entsendungsdauer in Zusammenschau mit der Dienstreisetätigkeit des Beschwerdeführers ist hiefür ebenfalls als Indiz zu werten.

Als Anknüpfungspunkte an Slowenien bestehen daher die ca zweijährige unselbstständige Tätigkeit im Rahmen der Entsendung des österreichischen Arbeitgebers sowie – neben der ständigen Wohnstätte in Form von angemieteten Räumlichkeiten – der Umstand, dass auch in Slowenien ein Kraftfahrzeug auf den Beschwerdeführer zugelassen wurde. Zudem wurde der Beschwerdeführer für den Zeitraum der Entsendung von seiner Familie begleitet. Die Kinder des Beschwerdeführers waren dabei in einer englischsprachigen Schule und besuchten außerschulische Vereinsaktivitäten. Dass die Taekwondo-Prüfung von der Tochter des Beschwerdeführers in der Tschechischen Republik abgelegt wurde, belegt auch eine stärkere Anknüpfung zum vormaligen Entsendungsland, als zu Slowenien. Die Ehefrau engagierte sich in der Schule der Kinder und knüpfte im Zuge dessen Freundschaften mit anderen Eltern. Ein Versuch die slowenische Sprache zu erlernen wurde weder vom Beschwerdeführer noch seiner Ehefrau unternommen. Vielmehr gab die Ehefrau des Beschwerdeführers im Verfahren an, das dies aufgrund der englischsprachigen Community, in der sie verkehrten, nicht erforderlich gewesen war. Eine längerfristige Integration in Slowenien, die über die Community der Schule hinausging, konnte damit nicht dargetan werden.

Hinzuweisen ist, dass der Entsendungsvertrag ursprünglich nur auf ein Jahr angelegt gewesen war. In diesem Zusammenhang kann auch noch auf den Umstand Bedacht genommen werden, dass der Beschwerdeführer während seiner Berufstätigkeit in Slowenien – wie glaubhaft dargetan – nicht die Absicht hatte, dauerhaft dort zu bleiben. Vielmehr sollte sein Nachfolger gesucht und aufgebaut werden, weshalb die ursprüngliche Entsendung nach Slowenien lediglich auf ein Jahr angelegte war. Der Beschwerdeführer war mit Entsendung nach Slowenien im österreichischen Sozialversicherungssystem eingegliedert und bezog auch ab 1. August 2016 Familienbeihilfe in Österreich. Dass der Verbleib im österreichischen Sozialversicherungssystem für ihn maßgebend war, hat der Beschwerdeführer selbst ins Treffen geführt, ebenso wie den Umstand, dass dadurch eine langfristige Entsendung nach Slowenien nicht geplant war. Vielmehr wird der Rückkehrwille nach Österreich durch die am Haus durchgeführten Sanierungs- und Baumaßnahmen von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers selbst ausgeführt.

Demgegenüber fällt für Österreich ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer ein Haus in seinem Eigentum als seine in Österreich gelegene ständige Wohnstätte hat, zu der er im Wesentlichen in den Ferienzeiten zurückgekehrt ist. Der Beschwerdeführer hat glaubhaft dargetan, dass dieses 1997 erworbene Haus nach Sanierungsarbeiten ab dem Jahr 2005 bewohnbar war und ist. An dieser Adresse in Österreich ist der Beschwerdeführer sowie auch seine Ehefrau ab September 2016 in Form einer Hauptwohnsitzmeldung gemeldet. Vor der Hauptwohnsitzmeldung am nunmehrigen Familienwohnsitz stand eine Wohnung in Österreich im Eigentum der Eheleute, an der die Familie – bis zum Verkauf der Wohnung – ihren Hauptwohnsitz gemeldet hatte. Die Adresse in Österreich wurde auch bei der slowenischen Bank als Anschrift angegeben; nicht die slowenische Wohnadresse. Da das Mobiliar in die Entsendungsstaaten übersiedelt wurde, war die Wohnung – wie glaubhaft dargelegt –

leerstehend und wurde auch nicht vermietet. Dies bekräftigt die vom Beschwerdeführer dargetane Unplanbarkeit der Entsendungsverlängerung sowie das Risiko der Nichtverlängerung. Während des gesamten Entsendungszeitraumes haben sich die Liebhaber-Kraftfahrzeuge des Beschwerdeführers in einer Scheune am Grundstück des Beschwerdeführers in Österreich befunden. Diese Fahrzeuge waren durchgängig in Österreich gemeldet. In den Ferien und an Wochenenden kam der Beschwerdeführer nach Österreich zurück. Anknüpfend an den Wohnsitz in Österreich hatte der Beschwerdeführer in Österreich Kirchenbeitrag zu entrichten. Ab 1. August 2016 bezog der Beschwerdeführer (wieder) Familienhilfe in Österreich und war in das österreichische Sozialversicherungssystem eingegliedert.

Das Vorliegen einer tschechischen und slowenischen Ansässigkeitsbescheinigung hindert das Bundesfinanzgericht nicht, in einer Gesamtabwägung aller festgestellten Umstände zur Annahme einer österreichischen Ansässigkeit zu gelangen, zumal eine Ansässigkeitsbescheinigung nur die steuerliche Ansässigkeit in einem Staat (aus dessen Perspektive) bescheinigen, nicht aber die im Beschwerdefall allein strittige Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Falle einer Doppelansässigkeit lösen kann, die eben eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert (VwGH 23. Jänner 2020, Ra 2019/15/0160).

Die Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu den beiden Vertragsstaaten Österreich und Tschechien ergibt sich, dass die Tschechische Republik bis 31. Juli 2016 bedeutungsvolle für den Beschwerdeführer gewesen ist. Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu den beiden Vertragsstaaten Österreich und Slowenien ergibt sich, dass im Streitzeitraum Österreich der bedeutungsvollere für den Beschwerdeführer gewesen ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Art 4 Abs 2 des DBA Österreich-Tschechische Republik, BGBl III 2012/172 lautet wie folgt:

„(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem

Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.“

Art 4 Abs 2 des DBA Österreich-Slowenien, BGBl III 2013/309 lautet wie folgt:

„(2) 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 sie in beiden 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);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.“

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. Juli 2013, 2011/15/0193; VwGH 15. September 2016, Ra 2016/15/0057, mwN; VwGH 17. Oktober 2017, Ra 2016/15/0008).

Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl VwGH 25. Juli 2013, 2011/15/0193; VwGH 16. Dezember 2015, 2013/15/0117; sowie *Beiser*, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 241, 243).

Ob der Beschwerdeführer seinen "Mittelpunkt der Lebensinteressen" im Beschwerdezeitraum in der Tschechischen Republik oder in Slowenien hatte, ist eine Tatfrage. Diese das Bundesfinanzgericht aufgrund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes bis zum 31. Juli 2016 für die Tschechische Republik bejaht; im Folgezeitraum für Slowenien verneint hat. Ab 1. August 2016 war somit nach dem in freier Beweiswürdigung festgestelltem Sachverhalt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen.

Der Beschwerde vom 10. September 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2016 ist zudem insoweit Folge zu geben, als die vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers übermittelten korrigierten Lohnzettel – entsprechend der Beschwerdeentscheidung vom 18. Juli 2019 – der Entscheidung zu Grunde zu legen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Revision ist unzulässig, weil es sich bei der Frage, ob der Beschwerdeführer in den Beschwerdejahren eine "ständige Wohnstätte" iSd Art 4 Abs 2 DBA Tschechische Republik bzw Art 4 Abs 2 DBA Slowenien in Österreich hatte, um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende in freier Beweiswürdigung zu beurteilende Tatfrage handelt, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Rechtsfragen

von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG stellen sich in diesem Zusammenhang in der Regel nicht (vgl VwGH 27. Februar 2019, Ro 2017/15/0039, mwN).

Wien, am 29. September 2022