

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 / Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 12. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 sowie über die Beschwerde vom 29.06.2018 gegen den Bescheid derselben Behörde vom 24.04.2018 betreffend Anspruchszinsen 2015 (Steuernummer ***BF1StNr1***)

I. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 wird gemäß § 281a BAO an das Finanzamt Österreich rückgeleitet.

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

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Einkommensteuer

Die Abgabenbehörde erließ den Einkommensteuerbescheid 2015 erklärungskgemäß. Mit fristgerecht eingebrachter Beschwerde beantragte der Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) die Berücksichtigung eines korrigierten Lohnzettels. Aufgrund seiner Ansässigkeit in Deutschland sei eine Korrektur nötig gewesen, da die von ihm in Deutschland und Drittstaaten verbrachten Arbeitstage von der Besteuerung in Österreich auszunehmen seien. Der ursprüngliche Lohnzettel sei auf die bereits übermittelten „Inlandslohnzettel, L1“ und „Auslandslohnzettel, L8“ aufzuteilen.

Mit Beschwerdevorentscheidung folgte die Behörde dem Beschwerdebegehren und legte der Berechnung nur noch die Einkünfte aus dem neuen „Inlandslohnzettel“ zu Grunde, ohne für die ausländischen Einkünfte einen Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Anders als im Erstbescheid anerkannte sie nun jedoch die geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung iHv 5.559,54 Euro und für Familienheimfahrten iHv 1.561,20 Euro nicht mehr, da die Voraussetzungen als Expatriates im Sinne des § 62 EStG 1988 nicht mehr vorgelegen seien. Der Arbeitsvertrag für die Entsendung nach Österreich habe seit Jänner 2009 bestanden und sei nach Verlängerungen mit Wirkung ab 01.01.2015 in einen unbefristeten Dienstvertrag umgewandelt worden.

Mit Schreiben, beim Finanzamt eingebracht am 19.06.2018, stellte der Bf. einen Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 und 2015 und brachte – beim Bundesfinanzgericht nicht anhängige – Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen jeweils 2011 bis 2013 ein.

Im Vorlageantrag brachte der Bf. im Wesentlichen Folgendes vor: Selbst, wenn die Begünstigung für Expatriates nicht mehr zur Anwendung komme, so liege aber eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor, da die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Berufsausübung auf längere Sicht aus folgenden Gründen unzumutbar gewesen sei:

1. Der Bf. verfüge über einen Wohnsitz in Deutschland, an dem er sowohl die Freitage im Rahmen von Telearbeit sowie seine Wochenenden als auch nahezu alle Urlaubstage verbracht habe. Die tägliche Rückkehr sei aufgrund der Distanz von 530 km nicht zumutbar.

2. Aufgrund der Doppelbelastung aus Studium und Berufstätigkeit und den Aufenthalten in Deutschland, sei es dem Bf. (bis zum Zeitpunkt des Vorlageantrages) nicht möglich gewesen ein soziales Netzwerk in Österreich aufzubauen.

3. Seine Partnerin sei als Krankenpflegerin in Deutschland tätig gewesen und habe dabei jedenfalls Einkünfte von wirtschaftlicher Bedeutung erzielt. Im Sommer 2012 habe der Bf. seine Partnerin geheiratet, sie habe ihren Beruf aufgegeben, sei ihm im Herbst 2012 nach Österreich gefolgt und habe hier einen Zweitwohnsitz begründet. Auch ihr sei es nicht gelungen, ein stabiles soziales Netzwerk in Österreich aufzubauen.

4. Aufgrund der Pflegebedürftigkeit der Großeltern des Bf. und gesundheitlicher Probleme seiner Eltern habe seine Frau ihren Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegt, um die Pflege zu übernehmen.

5. Aufgrund der weiterhin bestehenden Pflegebedürftigkeit der Angehörigen des Bf. sei eine dauerhafte Rückübersiedlung der Gattin nach Österreich nicht in Frage gekommen. Auch sollte seine Frau aufgrund der Schwangerschaft im Jahr 2014 (Geburt des Sohnes im Dezember 2014) in einem stabilen sozialen Umfeld mit Familie und Freunden leben, da der Bf. sie aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit nicht im notwendigen Ausmaß unterstützen habe können.

6. Aufgrund der Beendigung der Entsendung im Dezember 2014 sei die Rückkehr des Bf. nach Deutschland geplant gewesen. Die in Österreich gemietete Unterkunft sei gekündigt und der Wegzug an den deutschen Wohnsitz vorbereitet worden. Schließlich sei ihm jedoch ein lokaler Dienstvertrag angeboten worden. Der Vertrag sei allerdings nicht wie im Dienstvertrag angegeben bereits im Juni 2014, sondern erst Ende 2014 abgeschlossen worden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt entsprechenden Aktenteilen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. auf,

- 1) die Gründe für die Pflegebedürftigkeit der Großeltern konkret darzulegen und entsprechende Unterlagen (zB ärztliche Befunde, Atteste etc.), aus denen die Pflegebedürftigkeit eindeutig hervorgeht, vorzulegen;
- 2) darzulegen, welche konkreten Unterstützungsleistungen (in welcher Häufigkeit) von seiner Ehefrau an die Großeltern erbracht wurden und in welchem Zeitraum diese erfolgt sind;
- 3) die Berufserfahrung seiner Ehefrau als Krankenschwester nachzuweisen;
- 4) die konkreten Gründe darzulegen, weshalb seine Eltern nicht in der Lage waren, die Großeltern zu betreuen und dies mit entsprechenden Unterlagen zu untermauern;
- 5) ein Fahrtenbuch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorzulegen.

In seiner Beantwortung legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- erste Seite eines Vertrages der ***1*** GmbH als Trägerin des Seniorenheimes [...] mit

2 (Anm.: Großmutter des Bf.), mit Wirkung vom 27.02.2015. Als Vertreter ist ***3*** (Anm.: Sohn von ***2*** und Vater des Bf.) genannt. Dem Schreiben ist folgender handschriftlicher Vermerk, gezeichnet von ***3*** angefügt: „Meine Mutter ***2*** war 2x in der Woche Dienstag und Freitag von 8.30 bis 16.00 in der Tagespflege. Für Hin- und Rückfahrt waren wir zuständig.“

- ärztliches Attest vom 26.06.2017 zur Vorlage beim Versorgungsamt, betreffend ***2***
- Bescheid vom 27.09.2017 über die Feststellung des Grades der Behinderung von ***2***; Bescheid ergeht an ***3*** als bevollmächtigter Vertreter
- Sterbeurkunde über den Tod von ***2*** am 17.06.2019
- Arbeitszeugnis von ***4*** für ***5*** vom 25.07.2012
- ärztliches Attest vom 11.01.1988 für ***3*** zur Durchführung einer mehrwöchigen Kur
- Schreiben an ***3*** über die Versetzung in den Ruhestand wegen Dienstunfähigkeit, mit Ablauf des 30.04.1998.
- Schreiben an ***6*** (Anm.: Mutter des Bf.) über die Versetzung in den Ruhestand wegen Dienstunfähigkeit, mit Ablauf des 30.11.2000
- Personalausweiskopien vom Bf., seiner Frau und seinen Eltern

Mit Beschluss vom 04.07.2024 teilte das Gericht den Parteien ua mit, dass nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.09.2022 (VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0067) Österreich der Progressionsvorbehalt für die in Deutschland erzielten Einkünfte des Bf. zusteht und räumte den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme ein.

Mit Stellungnahme vom 01.08.2024 zog der Bf. ua die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 zurück, akzeptierte den vorzunehmenden Progressionsvorbehalt und ersuchte nochmals um Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie um Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel entsprechend der Beschwerdeentscheidung.

2. Anspruchszinsen

Am 09.06.2017 brachte der Bf. eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 12.05.2017 ein und ersuchte auch um Berücksichtigung der positiven Anspruchszinsen. Am 24.04.2018 erließ das Finanzamt gleichzeitig mit der Beschwerdeentscheidung zur Einkommensteuer 2015 auch einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2015, der eine Gutschrift iHv 339,08 Euro auswies. Am 19.06.2018 brachte der Bf. ua einen Vorlageantrag gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 vom 12.05.2017 ein. Ein solcher Bescheid liegt dem Bundesfinanzgericht nicht vor und ist auch nach Einsicht in den elektronischen Akt nicht ersichtlich. Vom 12.05.2017 liegt dem Gericht nur der Einkommensteuerbescheid 2015 vor.

Mit Beschluss vom 04.07.2024 wies das Verwaltungsgericht die Parteien auf diesen Umstand hin und ergänzte, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung / Gutschrift gebunden sind und dass bei einer nachträglichen Änderung des Stammbgabenbescheides ein weiterer Zinsenbescheid ergeht.

Mit Stellungnahme vom 01.08.2024 zog der Bf. seine Beschwerde ua gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. wurde von seinem deutschen Arbeitgeber ab 15.01.2009 zunächst für ein Jahr befristet nach Österreich entsendet. Anschließend war er vom 01.02.2010 bis 31.01.2013 im Rahmen der Entsendung für die ***7*** GmbH Wien tätig, wobei diese Entsendung im Anschluss bis 31.12.2014 verlängert wurde. Ab 01.01.2015 war der Bf. für die ***7*** GmbH Wien im Rahmen eines lokalen Dienstverhältnisses angestellt.

Der Bf. und seine Frau, ***5***, waren vom 13.09.2012 bis 18.08.2014 (bzw bis 08.08.2014) an der Adresse ***8*** wohnhaft und bewohnten dort ein Haus mit ca 100 m².

Am 29.07.2014 haben der Bf. und seine Frau gemeinsames Wohnungseigentum an der Wohnung ***Bf1-Adr*** (GB ***9***), ca 47 m² erworben.

Mit 18.08.2014 hat der Bf. seinen Wohnsitz an dieser Adresse begründet und hielt diesen im Jahr 2015 aufrecht. ***5*** hat im August 2014 ihren Wohnsitz in Österreich aufgegeben und ist wieder an den gemeinsamen Wohnsitz in Deutschland übersiedelt.

Seinen deutschen Wohnsitz hat der Bf. nicht aufgegeben und hat im Jahr 2015 seine Wochenenden, Urlaube und 58 Arbeitstage in Deutschland verbracht.

Er erzielte im streitgegenständlichen Jahr deutsche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 42.984,00 Euro und aus Vermietung und Verpachtung iHv 4.199,00 Euro. ***5*** erzielte 2015 keinerlei Einkünfte.

Im Jahr 2015 war es dem Bf. zumutbar, seinen Familienwohnsitz an seinen Wohnsitz am Arbeitsort zu verlegen.

Hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 hat das Finanzamt noch keine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Der Bf. hat seine Beschwerde gegen die Anspruchszinsen 2015 im gerichtlichen Verfahren zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteilen und den im Zuge der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen übermittelten Unterlagen.

Den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 12.12.2017 vorgelegten Bescheinigungen ist zu entnehmen, dass der Bf. und seine Frau im Jahr 2015 in Deutschland ansässig waren (BFG-Akt, OZ 9, S 40f und 54f).

Die Höhe der deutschen Einkünfte des Bf. sowie seiner Frau ergeben sich aus den vorgelegten Steuerbescheiden des Finanzamtes ****11**** (BFG-Akt, OZ 9, S. 96ff).

Aus dem vorgelegten Arbeitszeugnis für ****5**** (Ehefrau des Bf.) vom 25.07.2012 geht hervor, dass sie von 16.04.2011 bis 31.08.2012 als Betreuungshelferin in Teilzeit beschäftigt war. Sie unterstützte eine Wohngruppe bei der Betreuung von Menschen mit geistiger Behinderung. Ihre Aufgaben waren im Wesentlichen: Aufrechterhaltung des Informationsflusses zwischen den einzelnen Bereichen, Verrichtung hauswirtschaftlicher und pflegerischer Tätigkeiten, Ausgestaltung des Gemeinschaftsbereiches der Bewohner, Tätigkeiten im pädagogischen Bereich, Planung und Durchführung von Freizeitangeboten für die ihr anvertrauten Menschen, Erkennen von körperlichen Problemen bei den Bewohnern und Einleitung notwendiger Behandlungen sowie Begleitung der Bewohner bei Arztbesuchen.

Auch wenn dies kein Nachweis dafür ist, dass ****5**** als Krankenschwester bzw -pflegerin tätig war, wie es der Bf. im Vorlageantrag angeführt hat, ist es doch glaubhaft, dass sie durch diese Tätigkeit auch Fertigkeiten im Umgang mit pflegebedürftigen Personen hatte.

Als Nachweis dafür, dass die Eltern des Bf. nicht in der Lage gewesen seien, sich selbst vollumfänglich um ihre Eltern zu kümmern, legte der Bf. die Schreiben über die Versetzung in den Ruhestand aus den Jahren 1998 und 2000, sowie ein ärztliches Attest aus dem Jahr 1988 für ****3**** vor, in dem bestätigt wurde, dass ein mehrwöchiger Kuraufenthalt angezeigt war.

Im Schreiben vom 03.01.2024 beschreibt der Bf. die Pflegebedürftigkeit seiner Großeltern. Unter anderem gab er an, dass seine Eltern (****3**** und ****6****) gemeinsam mit den Eltern von ****3**** im selben Haus gewohnt und dass sie den Vater von ****3**** vor dessen Tod im Jahr 2011 gepflegt haben. Die Mutter von ****3**** (****2****) habe bereits 2011 an Angststörungen gelitten, die sich durch den Tod ihres Mannes verschlimmert haben. Sie habe daher nicht mehr alleine in der Wohnung wohnen können und ständige Betreuung gebraucht. Ab 2014 habe sich zusätzlich eine Demenz entwickelt, welche die Betreuung intensiviert habe, weshalb sie ab 27.02.2015 ein bis zweimal in der Woche in der Tagespflege in ****10**** gewesen sei.

Das vorgelegte ärztliche Attest vom 26.06.2017, den Gesundheitszustand von ***2*** betreffend, sowie der Bescheid vom 27.09.2017 über die Feststellung des Grades der Behinderung, stellen keinen tauglichen Nachweis für die Verhältnisse im Jahr 2015 dar.

Die Eltern des Bf. haben bis 2011 den im selben Haus lebenden Großvater des Bf. selbst gepflegt. Das Argument des Bf., sie seien aufgrund ihres eigenen gesundheitlichen Zustandes, der auch zum vorzeitigen Ruhestand geführt habe, nicht in der Lage gewesen, die eigenen Eltern zu pflegen, ist daher nicht nachvollziehbar. Die Ruhestandsversetzungen erfolgten bereits in den Jahren 1998 und 2000. Dass bei ihnen zwischen 2011 und dem hier streitgegenständlichen Jahr 2015 eine massive Verschlechterung eingetreten sei, wurde nicht nachgewiesen und auch nicht behauptet.

Auch die Eltern von ***6*** betreffend, führt der Bf. aus, dass sein Großvater seit einem zweiten Schlaganfall im Jahr 2013 pflegebedürftig gewesen sei. Auch der Großmutter sei es gesundheitlich nicht gut gegangen, ihr Sehvermögen sei durch einen Augeninfarkt stark beeinträchtigt gewesen. Nach einem weiteren Schlaganfall des Großvaters 2015 sei täglich morgens und abends eine externe Pflegekraft zur Unterstützung im Haus gewesen, die jedoch nur einen Bruchteil der anfallenden Tätigkeiten abgedeckt habe. ***6*** sei fast täglich bei ihren Eltern gewesen und habe sich um sie, den Haushalt und die Arzttermine gekümmert. ***6*** habe auch noch einen verheirateten Bruder. Aufgrund der Berufstätigkeit des Bruders und der Schwägerin haben diese nur teilweise unterstützen können. In dem Schreiben vom 03.01.2024 führte der Bf. weiter aus, dass seine Frau ab 08/2014 (mit ca einmonatiger Unterbrechung nach der Geburt des Sohnes) durchschnittlich viermal pro Woche bei ***2*** gewesen sei, um ihre Schwiegereltern zu unterstützen.

Anhand dieser Schilderungen ist jedoch erkennbar, dass die Eltern des Bf. die Großeltern durchaus auch selbst gepflegt haben und dass teilweise auch zusätzlich eine externe Pflegekraft beschäftigt wurde.

Es ist für das Gericht somit nicht glaubhaft, dass es erforderlich war, dass ***5*** den gemeinsamen Wohnsitz in Österreich aufgab, um ihre Schwieger-Großeltern zu pflegen.

Im Vorlageantrag wies der Bf. mehrmals darauf hin, dass er selbst und auch seine Frau in Österreich kein soziales Netzwerk aufbauen konnten. Weiters führte er aus, dass in Anbetracht der bevorstehenden Geburt des Kindes im Dezember 2014, ein stabiles soziales Umfeld mit Familie und Freunden für seine Frau wichtig gewesen sei, da er selbst sie aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit nicht ausreichend unterstützten konnte. Das stabile soziale Umfeld sei auch deshalb erforderlich gewesen, da sich seine Frau seit einer Fehlgeburt im Jahr 2013 psychisch noch nicht vollständig erholt habe und noch immer labil gewesen sei.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Lohnzettel und Progressionsvorbehalt für Einkünfte aus Deutschland

Progressionsvorbehalt:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Mit Erkenntnis vom 07.09.2022 (VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0067) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Österreich der Progressionsvorbehalt bei einem DBA nach der Befreiungsmethode auch dann zusteht, wenn zwar der andere Staat der Ansässigkeitsstaat ist, die Person aber sowohl in Österreich als auch in dem anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Im Jahr 2015 hatte der Bf. einen Wohnsitz im Inland und war daher gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Dass es sich dabei um einen Nebenwohnsitz handelt, ändert nichts an der unbeschränkten Steuerpflicht.

Der Bestätigung der deutschen Finanzverwaltung (Finanzamt ***11***) ist zu entnehmen, dass der Bf. 2015 in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war. Aufgrund des Wohnsitzes in Österreich war er auch im Inland ansässig.

Gemäß Art 4 Abs. 2 lit a DBA-Deutschland gilt eine Person, die in beiden Staaten ansässig ist und in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. 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 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 25.02.2022, Ra 2022/13/0010).

Trotz der ursprünglich befristeten Entsendung und weiterer Verlängerungen hat der Bf. seinen Wohnsitz in Deutschland aufrechterhalten und verbrachte im streitgegenständlichen Jahr auch seine Wochenenden und einen Teil der Urlaube sowie 58 Arbeitstage dort. In Österreich war er an 163 Tagen aufhältig (BFG-Akt, OZ 9, S. 130).

Mit seiner Entsendung ab dem Jahr 2009 hat der Bf. einen Wohnsitz im Inland begründet. ***5*** hat nach der Hochzeit mit dem Bf. ihren Wohnsitz im Herbst 2012 auch von Deutschland ins Inland verlegt und gemeinsam haben beide zu diesem Zeitpunkt ein gemietetes Reihenhaus in ***8***, ca 100 m² bezogen. An dieser Adresse hatten beide ihren (Neben-)Wohnsitz bis August 2014. Dies ist auch den Eintragungen im Zentralen Melderegister zu entnehmen. Die Ehefrau des Bf. übersiedelte dann wieder zurück nach Deutschland und der Bf. selbst übersiedelte im August 2014 in eine Wohnung (ca 47 m²) ***Bf1-Adr***. Diese hat er gemeinsam mit seiner Frau, mit Kaufvertrag vom 29.07.2014, erworben. (vgl Vorlageantrag vom 19.06.2018; BFG-Akt OZ 9, S. 148ff)

Neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielte der Bf. in Deutschland auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Eltern und Großeltern des Bf. lebten in den streitgegenständlichen Jahren in der Nähe des deutschen Wohnsitzes des Bf.

Der Darstellung des Bf. im Vorlageantrag vom 19.06.2018 ist ua zu entnehmen, dass es dem Bf. und seiner Frau nicht gelungen war, ein stabiles soziales Netzwerk im Inland aufzubauen. Aufgrund der gemeinsamen sozialen Kontakte in Deutschland haben sie weiterhin einen Großteil der Freizeit am deutschen Wohnsitz verbracht.

Stellt man nun auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ab, so ergibt sich kein klares Bild des Mittelpunktes der Lebensinteressen.

Einerseits spricht der Familienwohnsitz und die hauptsächliche berufliche Tätigkeit im Inland stark dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen seit September 2012 im Inland gelegen war. Allerdings darf andererseits auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass aufgrund der familiären und anderen sozialen Kontakte in Deutschland und der hauptsächlich dort verbrachten Freizeit weiterhin eine enge Bindung bestehen blieb.

Die belangte Behörde ist im bisherigen Verfahren, wie auch der Bf. selbst, von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland ausgegangen. Weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes letztendlich entscheidend ist, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008), die persönlichen Verhältnisse überwiegend in Deutschland aufrecht waren und die Ehefrau nach relativ kurzer Zeit ihren Wohnsitz wieder zurückverlegt hat, lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes weiterhin in Deutschland.

Nach Art 4 Abs. 2 lit a DBA-Deutschland gilt der Bf. 2015 somit in Deutschland als ansässig.

Im Hinblick auf das eingangs angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0067) ergibt sich aus der bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht im Inland, dass Österreich der Progressionsvorbehalt für die in Deutschland erzielten Einkünfte zusteht.

Weder im Erstbescheid noch in der Beschwerdeentscheidung hat die Behörde die ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt herangezogen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die deutschen Einkünfte iHv 42.984,00 Euro aus nichtselbständiger Arbeit und 4.199,00 Euro aus Vermietung und Verpachtung waren aus den angegebenen Gründen in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes miteinzubeziehen.

Lohnzettel:

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Inlandsbezügen auch Bezüge ausbezahlt, für die Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, ist für diese Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel der Art 8 auszustellen (Knechtel in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EstG § 84, Tz 44).

Gemäß Art 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Gehälter [...], die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Der im korrigierten Lohnzettel (Lohnzettelsart 8) ausgewiesene Betrag für den Anteil der in Deutschland ausgeübten Arbeit, ist anhand der vorgelegten Kalenderübersichten (vgl BFG-Akt, OZ 9, S. 130) nachvollziehbar, weshalb der Teilung des Lohnzettels, wie dies auch das Finanzamt in ihrer Beschwerdeentscheidung umgesetzt hat, zuzustimmen ist.

3.1.2. Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung bereits zutreffend ausgeführt hat, trifft die in den Lohnsteuerrichtlinien (Pkt 16.4, Rz 1038a ff) erlassmäßig geregelte vereinfachte steuerliche Berücksichtigung ua bestimmter Werbungskosten bei Kostenersätzen an Expatriates im vorliegenden Fall nicht (mehr) zu. Eine darunterfallende begünstigte Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern, wobei eine längere Beschäftigungsdauer auch dann anzunehmen ist, wenn dem Beschäftigten eine Verlängerung des befristeten Dienstverhältnisses eingeräumt wird.

Unabhängig davon, dass die fünfjährige Beschäftigung bereits abgelaufen war, war der Bf. im Jahr 2015 auch nicht mehr über den ausländischen Arbeitgeber entsendet, sondern hatte ab 01.01.2015 ein unmittelbares Dienstverhältnis mit der ***7*** GmbH Wien, weshalb schon aus diesem Grund, die in den Lohnsteuerrichtlinien angeführte Vereinfachungsregelung hier nicht zur Anwendung kommen konnte.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, und die Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen und kann unterschiedliche Ursachen haben (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154, sowie vom 26.05.2004, 2000/14/0207).

Liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, so sind auch die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) bis zu einem bestimmten Betrag (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988) als Werbungskosten abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung

der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach dieser ständigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. zB VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073, mwN).

Mit August 2014 hat ***5*** ihren Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegt. Einer der angesprochenen Gründe dafür war die Unterstützung der pflegebedürftigen Großeltern des Bf. Weil sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen grundsätzlich ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben kann (VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087 mwN), ist zu prüfen, ob ab diesem Zeitpunkt eine dauernde Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vorliegt.

Wie in der Beweismwürdigung dargestellt, ist es für das Gericht nicht glaubhaft, dass die Wohnsitzverlegung von ***5*** wegen der Pflegebedürftigkeit erfolgt ist. Vielmehr lagen dem wohl das fehlende soziale Netzwerk in Österreich – aber vorhandene soziale Kontakte in Deutschland – und die bevorstehende Geburt zu Grunde.

Auch wenn die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ihre Ursache grundsätzlich auch in der privaten Lebensführung haben kann (vgl VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016), so hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung jedoch ausgesprochen, dass der Verlust des „sozialen Umfeldes“ (Freundeskreis und gesellschaftliche Anknüpfungspunkte am bisherigen Wohnort) keine steuerlich beachtenswerten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes begründet (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075 mVa VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl zB VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 mwN; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).

Auch „Heimweh“ der Ehefrau hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung als einen steuerlich nicht beachtenswerten privaten Grund angesehen (VwGH 14.09.1993, 92/15/0054).

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung könnte ihre Ursache auch in einer Erwerbstätigkeit des (Ehe-)Partners haben (Jakom/Lenneis EStG¹⁷, § 16 Rz 56 mwN). Im Jahr 2015 hat die Ehefrau des Bf. keine Einkünfte bezogen, weshalb eine Unzumutbarkeit aus diesem Grund nicht gegeben ist.

Aus den angegebenen Gründen liegt eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht vor, weshalb die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnten.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Hinweis § 281a BAO)

Das Bundesfinanzgericht ist zur Entscheidung über eine Bescheidbeschwerde in der Regel nur zuständig, wenn zuvor bereits die Abgabenbehörde mit Beschwerdeverentscheidung entschieden hat und dagegen ein Vorlageantrag erhoben wurde (vgl. VwGH 20.09.2023, Ro 2023/13/0015 mVa VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001).

Gelangt das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage zur Auffassung, dass noch eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, hat es die Parteien gemäß § 281a BAO darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

Der Vorlageantrag hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen ist mangels vorangegangener Beschwerde selbst als Beschwerde zu werten, weshalb das Finanzamt gemäß § 262 Abs. 1 BAO noch eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen hat. Daher ist das Bundesfinanzgericht mangels Zuständigkeit nicht berechtigt, die Zurücknahme der Beschwerde selbst im Rahmen einer Gegenstandsloserklärung gemäß § 256 Abs. 3 BAO zu berücksichtigen. Die Parteien werden daher iSd § 281a BAO formlos davon in Kenntnis gesetzt, dass dies durch die Behörde im Rahmen der noch ausstehenden Beschwerdeverentscheidung zu erfolgen hat.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

3.3.1. 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.

Hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit des Progressionsvorbehaltes für die ausländischen Einkünfte ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern folgt dem Erkenntnis vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067.

Weiters war im vorliegenden Fall die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Vorliegen der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes) entscheidungswesentlich, weshalb die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vorliegen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

3.3.2. Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig. Sie können erst in der Revision oder Beschwerde gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden (§ 25a Abs 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, § 88a Abs 3 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953).

Verneint das Bundesfinanzgericht nach der Vorlage der Beschwerde zu Unrecht seine Zuständigkeit, weil es fälschlich annimmt, es fehle (ohne Rechtfertigung durch eine der Ausnahmen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO) an einer (wirksam zugestellten) Beschwerdevoentscheidung oder es sei kein Vorlageantrag (wirksam) eingebracht worden, und unterlässt es daher die Erledigung der Beschwerde, so steht beiden Parteien (vgl zur Amtspartei VwGH 6.4.2016, Fr 2015/03/0011) des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht der Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof offen (VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010).

Wien, am 19. August 2024