

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg, vom 30. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der unter dem Punkt „E) Berechnung der Einkommensteuer 2017“ eingefügten Berechnung zu entnehmen und bildet diese Berechnung einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 24.10.2018 brache ***Bf1*** (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) einen Antrag auf Berichtigung eines Lohnzettels betreffend das Jahr 2017 ein. In diesem Schreiben führte der Bf. das Nachstehende aus (Anmerkungen und Fettdrucke in der Folge durch das Bundesfinanzgericht):

„Die Bezüge (laufende Bezüge sowie auch Sonderzahlungen) wurden vom Dienstgeber ***Name DG Österreich*** (Steuernummer ***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) nicht korrekt ausgewiesen, da zu diesem Zeitpunkt noch keine Aufteilung entsprechend der Arbeitstage vorgenommen werden konnte.

Sachverhaltsdarstellung

Herr ***Bf1*** ist seit 1. September 2016 lokal bei ***Name DG Österreich*** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in der Folge auch als „***Dienstgeber Ö***“ bezeichnet) angestellt. Davor hat Herr ***Bf1*** für ***Name DG Drittstaat*** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in der Folge auch als „***Dienstgeber DS***“ bezeichnet) gearbeitet.

Herr *Bf1*** hat seinen Wohnsitz in ***Drittstaat*** beibehalten und mit Beginn seiner lokalen Anstellung einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: Mit dieser Formulierung wurde vorgebracht, dass der Bf. erst mit Beginn seiner „lokalen Anstellung“ in Österreich einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet hätte). Die Familie von Herrn ***Bf1*** zieht erst mit 18. August 2017 nach Österreich. Aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ***Drittstaat*** verbleibt der Mittelpunkt der Lebensinteressen bis zu diesem Zeitpunkt in ***Drittstaat***. Gemäß Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-***Drittstaat*** ist ***Drittstaat*** als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren. ***Drittstaat*** steht damit grundsätzlich das Besteuerungsrecht an seinem Welteinkommen bis inklusive 17. August 2017 zu. Österreich hat lediglich das Recht, bestimmte Einkünfte aus österreichischen Quellen zu besteuern.

Mit dem Umzug der Familie nach Österreich verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich. Ab 18. August 2017 ist daher gemäß Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommen ***Drittstaat*** Österreich als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren. Österreich steht damit ab 18. August das Besteuerungsrecht an seinem Welteinkommen zu. ***Drittstaat*** hat lediglich das Recht, bestimmte Einkünfte aus österreichischen Quellen zu besteuern.

Der Arbeitgeber von Herrn ***Bf1***, die ***Name DG Österreich***, führte für das Jahr 2017 ein österreichisches Lohnkonto. Weiters wurden beim Finanzamt Lohnzettel der Lohnart L1 sowie L8 eingebracht.

Aufteilung der Bezüge

Die Aufteilung der Bezüge wurde bereits in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt. Wie sich nun jedoch herausstellte, hatte Herr ***Bf1*** in 2017 neben insgesamt 120 Arbeitstagen (davon 105 in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten) auch einen langen Krankenstand mit Entgeltfortzahlung (96 Krankheitstage in ***Drittstaat***). Gemäß Art 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Tätigkeitsstaat (hier: Österreich) zu, wenn die Tätigkeit in diesem Staat ausgeübt wird. Während des sich

über mehrere Monate erstreckenden Krankenstandes wird keine Tätigkeit in Österreich ausgeübt, wonach das Besteuerungsrecht für die in diesem Zeitraum zugeflossenen Bezüge dem Ansässigkeitsstaat ***Drittstaat*** zusteht. Dies entspricht dem Wortlaut des Abkommens als auch der herrschender Meinung (vgl. z.B. Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, 219).

In 2017 hatte Herr ***Bf1*** 105 Arbeitstage in Österreich, 10 Arbeitstage in ***Drittstaat***, 5 Arbeitstage in Drittstaaten (4 davon nach 18. August 2017) als auch 96 Krankheitstage (alle vor 18. August 2017). Insofern hat Österreich - nach Abzug der anteiligen österreichischen Sozialversicherungsbeiträge - nur das Besteuerungsrecht für einen Betrag von EUR 228.440,65 (= laufender Bezug von EUR 218.993,10 [neue Kennzahl 245 des L1] sowie sonstiger Bezug von EUR 9.447,55) - siehe Beilage 1.

Wir haben wir uns erlaubt, den entsprechenden neuen österreichischen Lohnzettel (L1) sowie einen Lohnzettel betreffend die ausländischen Einkünfte (L8) für 2017 für Sie vorzubereiten. Die Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte ab 18. August 2018 (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: gemeint wohl 2017) im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes wird mittels Formulars L1 i im Zuge der österreichischen Steuererklärung vorgenommen.

Folglich beantragen wir die eingereichten Lohnzettel gemäß unserer Aufstellung zu berichtigen.“

Diesem Schreiben waren ein Inlandslohnzettel (Lohnzettelart L1) und ein Auslandslohnzettel (Lohnzettelart L8) beigelegt, aus dem die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugsteile in Österreich und welche Bezugsteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war.

In der Folge brachte der Bf. seine Arbeitnehmerveranlagung 2017 am 29.11.2018 elektronisch über FinanzOnline ein.

Am 30.11.2018 erging der Einkommensteuerbescheid 2017 auf Grundlage der von der Dienstgeberin übermittelten LZ.

Fünf Tage nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 30.11.2018 (sohin am 05.12.2018) langte eine Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung im Finanzamt ein. In dieser wurde wiederum vorgebracht, dass der Bf. seine Ansässigkeit erst am 18.08.2017 nach Österreich verlegt habe.

Der Bf. brachte (nach Fristerstreckungsansuchen) am 04.01.2019 eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein. In dieser wurde wiederum – ähnlich wie bereits im Schreiben vom 24.10.2018 - vorgebracht, dass der Bf. seine Ansässigkeit erst am 18.08.2017

nach Österreich verlegt habe. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass der Bf. vor Verlegung seiner Ansässigkeit nach Österreich krank gewesen sei und die Rechtsansicht vertreten, dass Österreich für diese Krankenstandstage kein Besteuerungsrecht zukäme, weil es sich nicht um Tätigkeitstage in Österreich handle. Im Gegenteil stünde das Besteuerungsrecht für die Krankenstandstage ***Drittstaat*** zu. Der Beschwerde waren beigelegt:

- eine Beilage zur Lohnzettelkorrektur, aus der wiederum die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugsteile in Österreich und welche Bezugsteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war,
- ein Inlandslohnzettel (Lohnzettelart L1) und ein Auslandslohnzettel (Lohnzettelart L8),
- eine Beilage L1i, in der insbesondere unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Auslandseinkünfte (Kennzahl 453) von € 15.192,56 und Werbungskosten im Zusammenhang mit den steuerfreien Auslandseinkünften (Kennzahl 493) von € 94,99 erklärt worden sind,
- eine Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2017, in der die in der Beilage L1i ausgewiesenen Beträge erläutert worden sind,
- das den Bf. betreffende Lohnkonto für 2017,
- Excel-Tabellen, aus denen die Arbeitstage des Bf. in verschiedenen Ländern und die Krankenstandstage ersichtlich waren und
- die Lohnzettel der ***Dienstgeber Ö*** vom 06.04.2018

In der BVE vom 26.11.2019 wurde der Rechtsansicht im Kommentar zum OECD-Musterabkommen folgend das Besteuerungsrecht für 111 Arbeitstage (von 120 Arbeitstagen) in Österreich und für 9 Arbeitstage in ***Drittstaat*** ermittelt.

Das Finanzamt stützte sich auf die analoge Anwendung der EAS 2753 und den OECD-Musterabkommen-Kommentar (Rz 54) und die dort angeführte Judikatur des BFH. Der Bf. wiederum stützte sich hingegen auf Punkt 2.5. des OECD-Musterabkommen-Kommentars betreffend die Beendigung einer Tätigkeit (näher ausgeführt in Rz 74 des OECD-Musterabkommen-Kommentars). Begründend führte das Finanzamt in dieser BVE aus:

„Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, 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.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** dürfen ungeachtet des Absatzes 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen

Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die aktive Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Quelle des gesamten Jahresbezugs darstellt. Für die Lohnaufteilung werden daher nicht die Aufenthaltstage (wie für die Tageszählung nach der 183-Tage-Klausel), sondern die Arbeitstage maßgebend sein.

Nach der im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Beilage (Tabellenüberschriften: "WD Austria", "WD ***Drittstaat***", "WD third countries", "sick leave", "vacation") lagen im Jahr 2017 insgesamt 120 Arbeitstage vor. Davon entfielen 105 auf Österreich, 10 auf ***Drittstaat*** und 5 auf Drittstaaten. Von den 10 auf ***Drittstaat*** entfallenden Arbeitstage wurden 2 erst nach Verlegung der Ansässigkeit nach Österreich geleistet. Ebenso wurden von den 5 auf Drittstaaten entfallenden Arbeitstagen 4 erst nach Verlegung der Ansässigkeit nach Österreich geleistet. Diese 6 Arbeitstage sind somit den 105 auf Österreich entfallenden Arbeitstagen hinzuzurechnen.

Von den insgesamt 120 Arbeitstagen entfallen somit 111 auf Österreich. Davon 105 gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf Grund der Tätigkeit in Österreich. Die restlichen 6 Arbeitstage gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf Grund der nach Österreich verlagerten Ansässigkeit mit 17.8.2017. Die verbleibenden 9 Arbeitstage entfallen gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf ***Drittstaat***, da im Zeitpunkt der Leistung die Ansässigkeit noch in ***Drittstaat*** gegeben war.

Das Aufteilungsverhältnis beträgt somit 111:9 Arbeitstage bzw. 92,50 % auf Österreich und 7,50 % auf ***Drittstaat***. Der Jahreslohnzettel ist daher in diesem Verhältnis auf Österreich und ***Drittstaat*** zu verteilen. Von den steuerpflichtigen Einkünften (KZ 245) iHv 582.932,77 € entfallen somit 539.212,81 € (92,50 %) auf Österreich und 43.719,96 € (7,50 %) auf ***Drittstaat***.

Die im Rahmen der Beschwerde angeführte Aufteilung iSd Rz. 2.5 des Kommentars zu Art. 15 des OECD-MA anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten ist auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da diese Randziffer nur die Aufteilung von Einkünften in Verbindung mit der Beendigung des Dienstverhältnisses beinhaltet. Allerdings

lässt sich daraus ableiten, dass nach Rechtsansicht der OECD die auf Krankheitstage entfallenden Bezugsbestandteile im Verhältnis der Arbeitstage auf die Staaten aufzuteilen sind. (...)“

Im Vorlageantrag wurde wiederum die Verlegung der Ansässigkeit des Bf. nach Österreich erst am 18.08.2017 und das fehlende Besteuerungsrecht Österreichs für die Krankenstandstage vorgebracht und darüber hinaus die Aufteilung einer im März 2017 für 2016 gewährten Bonuszahlung zwischen Österreich und ***Drittstaat*** beantragt und hinsichtlich dieser Bonuszahlung das Folgende ausgeführt:

„In den Bruttobezügen des Jahres 2017 ist eine Bonuszahlung iHv EUR 295.903,63 enthalten. Diese Bonuszahlung stellt eine Leistungsvergütung für die Erreichung der Arbeitsziele des Jahres 2016 dar. Wie Sie der obigen Beschreibung des Sachverhaltes entnehmen können, war unser Mandant im Jahr 2016 bis zum 31. August 2016 bei ***Name DG Drittstaat*** angestellt und tätig. Mit 1. September 2016 wechselte die Anstellung zu ***Name DG Österreich*** nach Österreich. Die Bonuszahlung, welche im Jahr 2017 zugeflossen ist, stellt daher aufgrund der Konzernzugehörigkeit im gesamten Jahr 2016 eine Entlohnung für die Arbeitsleistung des gesamten Jahres 2016 dar.

Die Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden in den Doppelbesteuerungsabkommen und auch im hier anzuwendenden DBA Österreich-***Drittstaat*** nach dem Grundsatz der Kausalität (Art 15: "... dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen ...") und nicht nach dem Zuflussprinzip zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt (vgl. auch EAS 2447, 1579 und 1872 sowie Rz 2.2 OECD-MK zu Art 15). **Das Besteuerungsrecht Österreichs ist daher lediglich auf den Teil der Bonuszahlung eingeschränkt, welcher sich auf die Tätigkeit in Österreich im Jahr 2016 bezieht.** Weiters aufgrund der Ansässigkeit in ***Drittstaat*** im Jahr 2016 ist der Teil der Bonuszahlung für die Monate September-Dezember (Anstellung in Österreich) anhand der österreichischen Arbeitstage zu aliquotieren.

Daraus ergibt sich folgende Aufteilung:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Der Betrag von EUR 63.504,43 unterliegt daher der Besteuerung in Österreich. Der Betrag iHv EUR 232.399,20 unterliegt der Besteuerung in ***Drittstaat*** und bleibt in Österreich außer Ansatz, da Österreich weder während der Erdienung noch zum Zeitpunkt der Zahlung als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren ist.“

Im Vorlagebericht beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO und die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 BAO.

Am 04.09.2020 ergänzte der Bf. seinen Vorlageantrag, führte vorweg wiederum den Sachverhalt aus und wiederholte in der Folge wiederum die Ausführungen betreffend die im März 2017 ausbezahlten Bonuszahlungen für 2016. In Ansehung der Bezüge des Jahres 2017 im Zusammenhang mit der 96 Tage langen Krankenstandsperiode des Bf. wurde in dieser Ergänzung zum Vorlageantrag das Nachstehende ausgeführt:

„Der Arbeitgeber von Herrn ***Bf1***, ***Name DG Österreich***, führte für das Jahr 2017 ein österreichisches Lohnkonto. Weiters wurden beim Finanzamt Lohnzettel der Lohnart: L1 sowie L8 eingebracht. Die Aufteilung der Bezüge wurde bereits in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt.

Wie sich jedoch herausstellte, hatte Herr ***Bf1*** im Jahr 2017 neben insgesamt 120 Arbeitstagen (davon 105 in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten) auch einen langen Krankenstand mit Entgeltfortzahlung. Es handelt sich um insgesamt 96 Krankheitstage im ersten Halbjahr während der Ansässigkeit in ***Drittstaat***, welche Herr ***Bf1*** nachweislich in ***Drittstaat*** verbracht hatte.

Wie bereits in unserer Beschwerde vom 4. Jänner 2019 angeführt, besteht aus unserer Sicht kein Besteuerungsrecht Österreichs für die Bezüge während des Krankenstandes, da während des sich über mehrere Monate erstreckenden Krankenstandes keine Tätigkeit in Österreich ausgeübt wurde und somit das Besteuerungsrecht für die in diesem Zeitraum zugeflossenen Bezüge dem Ansässigkeitsstaat ***Drittstaat*** zusteht.

Nach herrschenden Meinungen soll keine Aufteilung der Lohnfortzahlung auf Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat erfolgen, weil der Arbeitnehmer während des Krankenstandes nicht zur Arbeitsleistung verpflichtet ist und diese tatsächlich auch nicht erbringt. Für diese Auslegung spricht jedenfalls der Wortlaut des Art 15 Abs. 1 OECD-MA, da es den Krankheitstagen am Merkmal der Ausübung einer unselbständigen Arbeit fehlt. Die auf die Krankheitstage entfallenden Einkünfte sind demnach im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu besteuern (vgl. Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Auflage 3, S 218ff, Haß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG Rz 735 zu § 49 EStG).

Diese Argumente werden auch durch die ständige BFH Judikatur gestärkt, welche für die Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünften von den vereinbarten Arbeitstagen ausgeht. Das sind die Kalendertage pro Jahr, abzüglich der Tage, an denen der Arbeitnehmer nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, Samstage, Sonn- und gesetzliche Feiertage gehören nicht zu den Arbeitstagen und sind daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden (vgl. BFH 29. 1. 1986, I R 22/85 BStBl II, 479; BFH 23. 2. 2005, I R 13/04 NV IStR 2005, 489 ff; EAS 3172 v 10. 8. 2010; Dienstnehmerentsendung nach Deutschland mit Homeoffice-Tätigkeit in Österreich, BFH 31. 3. 2004, I R 88/03 BB 2004, 2391). Krankenstandstage werden jedoch in der Regel nicht bei der Berechnung

ausgeschieden, da sie einen besonderen Fall der Nichtleistung, nämlich aufgrund einer Dienstverhinderung, darstellen.

Unter Berücksichtigung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates (***Drittstaat***) für den Zeitraum des Krankenstandes ergibt sich folgende Aufteilung der Bezüge des Jahres 2017 (siehe Beilage):

	L1	L8	L1 berichtigt	L8 berichtigt
KZ 210	335.366,97	308.943,08	235.296,39	409.013,66
KZ 215	0,00	0,00	0,00	0,00
KZ 220	50.264,54	0,00	10.786,77	39.477,77
KZ 225	1.705,15	0,00	1.339,22	365,93
KZ 230	8.634,41	2.205,49	5.243,68	5.596,22
KZ 243	272,84	0,00	272,84	0,00
KZ 245	276.195,18	306.737,59	218.993,10	363.939,67

Wir weisen darauf hin, dass diese Rechtsauffassung auch von den ***ausländischen*** Steuerbehörden vertreten wurde und somit die Bezüge für den Zeitraum des Krankenstandes als auch der Anteil der Bonuszahlung iHv EUR 232.399,20 in ***Drittstaat*** der Besteuerung unterzogen wurden. Den ***ausländischen*** Steuerbescheid legen wir als Besteuerungsnachweis anbei. Wir weisen darauf hin, dass dadurch derzeit eine tatsächliche Doppelbesteuerung eines signifikanten Teils der Bezüge des Jahres 2017 besteht.

In eventu beantragen wir, die vom Arbeitgeber ursprünglich eingebrachten Inlands- und Auslandslohnzettel für das Jahr 2017 (L1 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 276.195,18 sowie L8 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 306.737,59) der Veranlagung zugrunde zu legen. Sollte die Entgeltfortzahlung während der Dauer des Krankenstandes – wie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 ausgeführt – wie Gehaltsfortzahlungen aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses zu behandeln sein, so wäre diese Zahlung zwischen Österreich und ***Drittstaat*** anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten aufzuteilen und nicht zur Gänze dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen (vgl. Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA). ***Dienstgeber Ö*** als Arbeitgeber hat im Wege der Lohnverrechnung bereits die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit entsprechend dieser Rechtsansicht aufgeteilt.“

Diesem Ergänzungsschreiben waren beigelegt:

- die Jahreslohnkonten 2016 und 2017
- eine Bestätigung der ***Dienstgeber Ö*** betreffend die Bonuszahlung
- eine Beilage zur Lohnzettelkorrektur, aus der wiederum die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugssteile in Österreich und welche Bezugssteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war,

- ein ***ausländischer*** Steuerbescheid (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in ***ausländischer*** Sprache ohne deutsche Übersetzung) und
- eine Aufstellung der Einkünfte laut Arbeitstagen

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, dass gegen die Aufteilung des Bonus, wie diese vom Bf. dargelegt worden ist, seitens der Behörde keine Bedenken bestünden.

Hinsichtlich der Krankenstandstage beantragte das Finanzamt, das Besteuerungsrecht für 111 von 120 Arbeitstagen Österreich zuzuweisen – die belangte Behörde führte hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechts betreffend die Krankenstandstage das Nachstehende aus:

„Waser (in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 15, Rz 54) verweist auf die ständige Rechtsprechung des deutschen BFH (vgl. bspw. BFH 29.1.1986, I R 22/85, BStBl II 1986, 479; BFH 23.2.2005, I R 13/04 NV, IStR 2005, 489 ff), wonach bei der Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünfte von den „vereinbarten“ Arbeitstagen auszugehen ist. Demnach wären die maximal möglichen Arbeitstage in einem Kalenderjahr um die aus dem Vorjahr übernommenen Urlaubstage zu kürzen und um die ins nächste Kalenderjahr vorgetragenen Urlaubstage zu erhöhen. Weiters wären auch die Krankenstandstage (sowohl mit als auch ohne Lohnfortzahlung) in Abzug zu bringen. Die um die Urlaubs- und Krankenstandstage bereinigten Arbeitstage ergeben die vereinbarten Arbeitstage im Sinne der BFH-Judikatur. Entgegen den Ausführungen in der Ergänzung zum Vorlageantrag wären die Krankenstandstage aus der Aufteilung der Arbeitstage (Anmerkung: gänzlich) auszuscheiden (Anmerkung: und nicht der Besteuerung in ***Drittstaat*** zu unterziehen).

Weiters wird seitens der Abgabenbehörde nochmals darauf hingewiesen, dass sich die mehrfach angeführte Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA ausschließlich auf die Beurteilung beendigungskausalier Bezüge bezieht und im gegenständlichen Fall mangels Beendigung des Dienstverhältnisses nicht angewendet werden kann.

Hinsichtlich der Besteuerung der Krankenstandstage beantragt die Abgabenbehörde wie in der Beschwerdevorentscheidung zu erkennen.“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Zur näheren Ermittlung des Sachverhaltes wurde an den Bf. am 06.05.2024 ein Beschluss mit nachstehendem Inhalt übermittelt:

(...) Die beschwerdeführende Partei wird aufgefordert, binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses die unter den Punkten 1) bis 6) angeführten Fragen zu beantworten und die in diesen Punkten angeführten Unterlagen vorzulegen.

Der belangten Behörde wird die Möglichkeit geboten, zu den Ausführungen in diesem Beschluss binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben.

- 1) Die beschwerdeführende Partei (Bf.) wird aufgefordert anzugeben und durch Vorlage einer Kopie des entsprechenden Vertrages nachzuweisen, wann seitens der Dienstgeberin des Bf. mit dem Bf. die Vereinbarung über die Aufnahme der Tätigkeit des Bf. in Österreich abgeschlossen worden ist – gegebenenfalls ist eine deutsche Übersetzung vorzulegen.
- 2) Der Bf. wird aufgefordert anzugeben und durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen, wann, welche Familienangehörigen nach Österreich nach-/zugezogen sind. Betreffend die nach Österreich umgezogenen Familienangehörigen sind die personenbezogenen Daten bekanntzugeben und nachzuweisen.
- 3) Der Bf. wird aufgefordert, eine Kopie jenes Vertrages (Kaufvertrag, Mietvertrag, ...) vorzulegen, der die Rechtsgrundlage für die Benützung der Wohnung in ***Wohnadresse 2*** durch den Bf. dargestellt hat.
- 4) Der Bf. wird aufgefordert, eine Kopie jenes Vertrages vorzulegen, auf dessen Grundlage die Bonuszahlungen im März 2017 für das Jahr 2016 geleistet worden sind. Auch wird der Bf. aufgefordert nachzuweisen, dass eine gesonderte Prämienabgeltung in ***Drittstaat*** nicht erfolgt ist. Das Schreiben der österreichischen Dienstgeberin ist für (nicht) geleistete Zahlungen der ***Name Dienstgeber Drittstaat*** nicht ausschlaggebend – gegebenenfalls ist eine deutsche Übersetzung des Vertrages vorzulegen.
- 5) Der Bf. wird aufgefordert, die Arbeitstage des Bf. in Österreich, in ***Drittstaat*** und in Drittstaaten nachzuweisen. Eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, ist kein Nachweis für Tätigkeitstage in dem jeweiligen Land.
- 6) Der Bf. wird aufgefordert, den Krankenstand/die Krankenstandstage in 2017 durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, ist kein Nachweis für Krankenstandstage.

Begründung

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht 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.

Bislang wurde für die angeblichen Tätigkeitstage des Bf. in Österreich, ***Drittstaat*** und Drittstaaten im Jahr 2017 nur eine Excel-Liste vorgelegt und waren auch einzelne Tage (als Tätigkeitstage in Österreich, ***Drittstaat*** oder in Drittstaaten) zwischen dem Bf. und der belangten Behörde strittig.

Bislang wurde für die angeblichen Krankenstandstage des Bf. in 2017 lediglich eine Excel-Liste vorgelegt und wurde eine Verlegung der Ansässigkeit am 18. August 2017 lediglich behauptet, ohne dass für dieses Vorbringen irgendwelche Unterlagen vorgelegt worden wären.

Auch wurden bislang weder der Vertrag für die Tätigkeit in Österreich, noch der Vertrag für die Benützung der Wohnung in ***Name Stadt*** noch der Vertrag betreffend den in 2017 ausbezahlten Bonus für das Jahr 2016 vorgelegt.

Da der Sachverhalt noch nicht entscheidungsreif ist, waren die erforderlichen Ermittlungshandlungen durch das Bundesfinanzgericht zu veranlassen (...).

Dieser Beschluss des Bundesfinanzgerichts wurde – nach beantragter und durch das Bundesfinanzgericht gewährter Fristerstreckung - durch den Bf. mit Schreiben vom 15.07.2024 beantwortet und dem Bundesfinanzgericht die angeforderten Unterlagen vorgelegt. **Mit diesem Schreiben zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.**

Durch Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in den Familienbeihilfenakt des Finanzamtes wurde festgestellt, dass die beiden Kinder des Bf. bereits ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Bezeichnung österreichische Schule*** besuchten. Am 13.06.2024 wurde daher an die Schule ein Auskunftersuchen mit folgendem Inhalt übermittelt:

„Gemäß § 143 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und

andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Auskunftsperson wird

- darauf hingewiesen, dass die Auskunft in den im § 171 Bundesabgabenordnung genannten Fällen verweigert werden kann (§ 171 BAO betrifft insbesondere das Aussageverweigerungsrecht bei nahen Angehörigen und im Falle des Bestehens gesetzlich anerkannter Verschwiegenheitspflichten)
- ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen.

Sie werden ersucht, folgende Fragen bis **15.07.2024** zu beantworten bzw. folgende Unterlagen zu übermitteln:

Im Verfahren GZ RV/7103916/2020 vor dem Bundesfinanzgericht ***Name Stadt*** sind im Gerichtsakt Bestätigungen des ***Name Schule in Ö*** vom 22.06.2018 und vom 10.07.2018 enthalten, wonach ***Name Tochter***, geboren am ***TT.MM.1999*** und ***Name Sohn***, geboren am ***TT.MM.2002*** an dieser ***Bezeichnung ausländische Schule*** eingeschrieben waren (Bestätigungen in der Beilage).

Das ***Name Schule in Ö*** wird ersucht, die nachstehenden Informationen zu übermitteln und die nachstehend angeführten Unterlagen vorzulegen:

- **Wann** wurden ***Name Tochter***, geboren am ***TT.MM.1999*** und ***Name Sohn***, geboren am ***TT.MM.2002*** für das ***Name Schule in Ö*** angemeldet beziehungsweise eingeschrieben?
- **Durch wen** erfolgte die Einschreibung beziehungsweise Anmeldung vom ***Name Tochter***, geboren am ***TT.MM.1999*** und ***Name Sohn***, geboren am ***TT.MM.2002*** für das ***Name Schule in Ö***?
- **Wie lange** haben ***Name Tochter***, geboren am ***TT.MM.1999*** und ***Name Sohn***, geboren am ***TT.MM.2002*** das ***Name Schule in Ö*** besucht?

Die angeführten Unterlagen werden zur Überprüfung der Angaben der Partei im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht benötigt. (...)“

Mit Vorhalt vom 05.08.2024 wurde der Bf. durch das Bundesfinanzgericht ersucht bekanntzugeben, ob der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat (Anmerkung: in Ansehung dessen, dass der Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen worden ist) aufrecht bleibt oder zurückgenommen wird.

Mit Schreiben vom 20.08.2024 (Poststempel 21.08.2024) zog der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Da seitens des Bf. der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat zurückgezogen worden ist, wurde der belangten Behörde mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 03.09.2024 die vom Bf. dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 06.05.2024 am 15.07.2024 übermittelten Unterlagen zur Kenntnisnahme und Abgabe einer Stellungnahme im Rahmen des rechtlichen Gehörs übermittelt. Die belangte Behörde hat zu diesem Vorhalt am 23.09.2024 eine Stellungnahme abgegeben.

Nachdem das Bundesfinanzgericht bei der ***Bezeichnung ausländische Schule*** die Beantwortung des Auskunftersuchens vom 13.06.2024 urgiert hatte, erfolgte am 04.09.2024 ein Anruf der ***Name Schule in Ö*** beim zuständigen Richter und wurde der Inhalt des Telefonates in einem Aktenvermerk von demselben Tag festgehalten wie folgt:

„(...) Anruf in der oa. Beschwerdesache:

Am 04.09.2024 um 13:53 Uhr Telefonat passiv mit der ***Bezeichnung ausländische Schule*** ***Adresse Schule*** in (Telefonnummer ***ZZZZZZZZ-ZZZZ***) mit Frau ***Name Sekretärin***. Diese gibt an, dass ***Name Sohn*** in der Zeit von 01.09.2017 bis 30.06.2020 die ***Bezeichnung ausländische Schule*** besucht hat. Eine Aufnahmeprüfung sei nicht erforderlich gewesen, weil ***Name Sohn*** von einer ***Bezeichnung Schule Ausland*** gekommen sei.

Name Sohn ist am 21.05.2017 an der ***Bezeichnung ausländische Schule*** angemeldet worden.

Dauer des Telefonates: 2:06“

Am 03.10.2024 wurde durch das BFG an die Parteien des Verfahrens ein Beschluss mit folgendem Inhalt übermittelt:

(...) Zum Vorbringen des Bf.:

Der Bf. hat im Verfahren wiederholt vorgebracht, **dass er mit Beginn seiner „lokalen Anstellung einen weiteren, beruflichen Wohnsitz in Österreich begründet“ hätte.** Demgegenüber ist aus der Steuerdatenbank des Finanzressorts, die ihrerseits auf das Zentrale Melderegister „aufgesetzt“ ist, ersichtlich, dass ob dem Bf. die folgenden polizeilichen Meldungen gespeichert sind:

12.09.2012 bis 22.08.2017 in der ***Wohnadresse 1*** (Nebenwohnsitz), 21.08.2017 bis 20.12.2020 in der ***Wohnadresse 2*** (Hauptwohnsitz), 21.12.2020 bis laufend in der ***Wohnadresse 3*** (Hauptwohnsitz);

Das Vorbringen des Bf., dass **erst mit der Aufnahme der lokalen Anstellung ein weiterer Wohnsitz in Österreich begründet** worden wäre, ist mit den Daten der Steuerdatenbank/des Zentralen Melderegisters nicht im Einklang zu bringen.

Zu den Ergänzungspunkten:

1.) Das Bundesfinanzgericht geht daher vorläufig – bis zum Nachweis des Gegenteils – davon aus, dass der Bf. in der Zeit von 2012 bis zur Begründung des Wohnsitzes in der ***Wohnadresse 2***, über einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO in der ***Wohnadresse 1***, verfügt hat und dass der Bf. in diesen Jahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist.

Das Bundesfinanzgericht geht vorläufig weiters – bis zum Nachweis des Gegenteils - davon aus, dass in der Zeit ab 2012 auch eine nicht geringe Zahl von Arbeitstagen in Österreich verbracht worden ist, weil ansonsten die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in Österreich nicht nachvollziehbar wäre.

Die von der ***Name DG Österreich*** (***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) an das Finanzamt übermittelten Auslandslohnzettel (Lohnzettelart 8) sind daher möglicher Weise, da diese die Tätigkeitstage in Österreich außer Acht gelassen haben, unrichtig. Unabhängig davon, dass beim Bundesfinanzgericht Beschwerden betreffend die Vorjahre nicht anhängig sind, ist das Jahr 2016 für den gegenständlichen Beschwerdefall deswegen von Relevanz, weil der im März 2017 ausbezahlte Bonus für das Jahr 2016 ausbezahlt worden ist und weil nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts dieser Bonus dem Besteuerungsrecht nach zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen ist.

So hat der Bf. im vorliegenden Fall insbesondere auch durch Vorlage einer entsprechenden Berechnung vorgebracht, dass der Bonus für die Zeit, in der der Bf. in Österreich schon seiner lokalen Anstellung nachgegangen ist, dem Besteuerungsrecht nach zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen ist. Die Berechnung hat der Bf. dargelegt wie folgt:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Demnach muss nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts dieser Bonus auch für die Zeit **vor** der Aufnahme der „lokalen Tätigkeit“ durch den Bf. (in Österreich) den Arbeitstagen in Österreich und ***Drittstaat*** gemäß zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufgeteilt werden.

Der Bf. wird daher aufgefordert, binnen einer Frist von

3 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht die Arbeitstage des Bf. in Österreich, ***Drittstaat*** und anderen Staaten sowie die Krankenstandstage im gesamten Jahr 2016 nachzuweisen. Es wird bereits vorweg festgehalten, dass eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, kein Nachweis für Krankenstandstage oder Tätigkeitstage in dem jeweiligen Land ist.

Sollten dem Bundesfinanzgericht innerhalb der angeführten Frist keine oder keine beweiskräftigen Unterlagen vorgelegt werden, werden die Tätigkeitstage in Österreich durch das Bundesfinanzgericht im Schätzungsweg ermittelt und auf Grundlage dieser Schätzung der Bonus in Ansehung des Besteuerungsrechts zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufgeteilt werden.

Das Bundesfinanzgericht wird die Berechnung jedenfalls dergestalt vornehmen, dass der Bonus durch die Gesamtarbeitstage dividiert und in der Folge mit den Arbeitstagen in Österreich einerseits und in ***Drittstaat*** und Drittstaaten andererseits multipliziert wird.

2.) Auch hat das Bundesfinanzgericht erhoben, dass der Sohn des Bf. bereits am 21.05.2017 an der ***Bezeichnung ausländische Schule*** angemeldet worden ist. Nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts muss spätestens zu diesem Zeitpunkt klar gewesen sein, dass das Vertragsverhältnis zwischen der ***Name DG Österreich*** und dem Bf. verlängert wird, dass der Bf., nach der Wohnung in der ***Wohnadresse 1***, eine andere Wohnung erhalten wird und dass die Familie des Bf. nach Österreich übersiedeln/nachziehen wird, weswegen das Bundesfinanzgericht – auch auf Grund dessen, dass der Bf. bereits seit 2012 über eine Wohnung in Österreich verfügt hat – vorläufig davon ausgeht, dass der Bf. seine Ansässigkeit schon am 21.05.2017 nach Österreich verlegt hat.

Der belangten Behörde und dem Beschwerdeführer wird die Möglichkeit eingeräumt, zu den obigen Ausführungen binnen einer Frist von

3 Wochen

ab Zustellung des Beschlusses im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben.

Begründung

Gemäß § 115 Abs. 1 und 2 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Da im vorliegenden Fall der Sachverhalt noch nicht entscheidungsreif war, war der Bf. zur Ergänzung des Sachverhaltes aufzufordern und waren dem Bf. und der belangten Behörde die Erhebungsergebnisse des Bundesfinanzgerichts vorzuhalten.

Dieser Beschluss wurde von Seiten des Bf. nach Fristerstreckungsansuchen mit Schreiben vom 26.11.2024 beantwortet und dem BFG umfangreiche Unterlagen vorgelegt, die belangte Behörde gab zu diesem Beschluss mit Schreiben vom 24.10.2024 eine Stellungnahme ab.

Der Bf. gestand in dieser Stellungnahme – im Gegensatz zu seinem vorigen Vorbringen, erst mit der Aufnahme der lokalen Anstellung ein weiterer Wohnsitz in Österreich begründet zu haben – ein, dass von September 2012 bis inklusive Juni 2017 eine Wohnmöglichkeit in der ***Wohnadresse 1*** bestanden hat und brachte auf Grundlage der vorliegenden und dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen vor, dass der Bonus gemäß den Arbeitstagen in Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% aufzuteilen sei. Im Übrigen (insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit und der Krankenstandstage) wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen.

Die umfangreichen Unterlagen wurden der belangten Behörde mit Vorhalt vom 02.12.2024 zur Abgabe einer Stellungnahme im Rahmen des rechtlichen Gehörs übermittelt. Die Stellungnahme der Amtspartei langte am 12.12.2024 im Bundesfinanzgericht ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf1 (SV-Nr.: ***XXXX-TTMMJJ***; St-Nr. ***BF1StNr1***) hat beginnend mit 01.09.2016 bei der ***Name DG Österreich*** (***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) eine Tätigkeit aufgenommen. Davor waren seit dem Jahr 2012 bis inklusive 2016 Auslandslohnzettel (Lohnzettelerart 8) im Abgabensinformationssystem des Bundes gespeichert.

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in ***Drittstaat*** bis Juli 2017 beibehalten. Der Bf. verfügte in Österreich in den nachstehend angeführten Zeiträumen an den nachstehend angeführten Adressen über jeweils eine Wohnung im Sinne des § 26 Bundesabgabenordnung (BAO):
 12.09.2012 bis 22.08.2017 in der ***Wohnadresse 1*** (Nebenwohnsitz),
 21.08.2017 bis 20.12.2020 in der ***Wohnadresse 2*** (Hauptwohnsitz),
 21.12.2020 bis laufend in der ***Wohnadresse 3*** (Hauptwohnsitz);

Das Vorbringen des Bf. dahingehend, dass dieser erst mit Beginn seiner „lokalen Anstellung“ im Jahr 2016 einen Wohnsitz in Österreich begründet hätte (auch aus der von Seiten des Bf. für die Aufteilung des Bonus übermittelten Formel „ $\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$ “ ist ersichtlich, dass dieser ursprünglich den seit 2012 bestehenden Wohnsitz in Österreich und die Tätigkeitstage in Österreich nicht bei der Berechnung der Beträge, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, berücksichtigt hat), ist daher mit der Aktenlage, insbesondere den oben angeführten Meldedaten, nicht im Einklang zu bringen und wurde dieses Vorbringen in der Stellungnahme vom 26.11.2024, mit dem die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% vorgebracht worden ist, auch nicht mehr aufrechterhalten.

Die Kinder des Bf., ***Name Sohn*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Sohn***) und ***Name Tochter*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Tochter***) besuchten ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Name Schule in Ö***, die ***Bezeichnung österreichische Schule***. Nach Auskunft der ***Bezeichnung ausländische Schule*** ist ***Name Sohn*** am 21.05.2017 an dieser Schule angemeldet worden.

Nach den vorgelegten Schulbesuchsbestätigungen wurde die ***Bezeichnung ausländische Schule*** in ***Drittstaat*** bis Juni 2017 besucht. Der Mietvertrag der Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, wurde am 27.06.2017 abgeschlossen und weist dieser Mietvertrag als Mieter die ***Dienstgeber Ö*** (=den Dienstgeber des Bf.) und als Benutzer der Wohnung den Bf. und dessen gesamte Familie aus. Das Mietverhältnis begann am 01.07.2017. Der Bf. war bis Freitag, dem 30.06.2017 in Krankenstand und ab Montag, dem 03.07.2017, bis 06.08.2017 auf Urlaub.

Der Bf., dessen Gattin, ***Name Gattin*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Gattin***) und dessen Kinder sind seit 21.08.2017 (Bf.) beziehungsweise seit dem 18.08.2017 (Gattin und Kinder) an der Adresse ***Wohnadresse 2*** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Auffällig ist in diesem Zusammenhang, dass die Familie des Bf. vor dem Bf. selbst an der neuen Adresse angemeldet worden ist.

Da der Bf. an den Tagen, an denen die polizeilichen Meldungen in ***Name Stadt*** erfolgt sind, Arbeitstage hatte, da der Bf. in der Zeit von 03.07.2017 bis 06.08.2017 auf Urlaub war und da einer polizeilichen Meldung für die Verlegung einer Ansässigkeit nur Indizwirkung zukommt, geht das Bundesfinanzgericht freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Verlegung der Ansässigkeit des Bf. nach Österreich bereits im Juli 2017 (während des Urlaubes des Bf.) stattgefunden hat.

Im Jahr 2017 hat der Bf. von insgesamt 120 tatsächlichen Arbeitstagen insgesamt 105 Arbeitstage in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten verbracht. Darüber hinaus war der Bf. an 96 Tagen im Jahr 2017 im Krankenstand und hat der Bf. seine Krankheit in ***Drittstaat*** behandeln lassen.

Der Bf. hat im Schreiben vom 26.11.2024 für die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** – gemäß den Arbeitstagen in diesen Ländern und in Drittstaaten – ein Verhältnis von 68,75% (Österreich) zu 31,25% (***Drittstaat***) vorgebracht und ist die belangte Behörde diesem Vorbringen nicht entgegengetreten.

Der Bf. hat den Steuerbehörden in ***Drittstaat*** gegenüber den 2017 ausbezahlten Bonus für 2016 dergestalt erklärt, dass dieser Bonus betreffend den Zeitraum 01-08/2016 letztendlich vollständig in ***Drittstaat*** besteuert worden ist. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Bf. gegenüber den Steuerbehörden in ***Drittstaat*** seine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich in dem Zeitraum 01-08/2016 einerseits und seine Tätigkeitstage in Österreich in dieser Zeit andererseits nicht offengelegt hat, weswegen ***Drittstaat*** den Bonus für diesen Zeitraum (01-08/2016) vollständig der Besteuerung in ***Drittstaat*** unterzogen hat.

2. Beweiswürdigung

Dass der Bf. tatsächlich seit 2012 in Österreich eine Wohnung (wenn auch als Nebenwohnsitz) in der ***Wohnadresse 1***, bewohnt hat, ergibt sich aus einer Abfrage der Datenbanken der Finanzverwaltung, aus dem Zentralen Melderegister und auch aus dem vorgelegten, im Juni 2017 abgeschlossenen Mietvertrag über die Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, in dem als (bisheriger) Wohnsitz des Bf. die Adresse ***Wohnadresse 1***, ersichtlich war.

Dass ob dem Bf. seitens der ***Name DG Österreich*** in der Zeit von 2012 bis inklusive 2016 Auslandslohnzettel (Lohnzettelart 8) an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind, ergibt sich aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes.

Dass die Kinder des Bf. ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Bezeichnung österreichische Schule*** besuchten, ergibt sich aus den vorgelegten Schulbesuchsbestätigungen. Dass der Sohn des Bf. am 21.05.2017 an dieser Schule angemeldet worden ist, ergibt sich aus einer telefonischen Auskunft der ***Bezeichnung ausländische Schule***.

Der Beginn des Mietverhältnisses der Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, ergibt sich aus dem vorliegenden Mietvertrag, der Krankenstand des Bf. bis 30.06.2017 und der Urlaub des Bf. von 03.07.2017 bis 06.08.2017 ergeben sich aus den durch den Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Behandlungsbestätigungen des Bf. sowie der vorgelegten Aufstellung der Tätigkeitstage des Bf. in 2017 – diese Sachverhaltselemente sind unstrittig.

Dass die Familie des Bf. ab 18.08.2017 und der Bf. selbst ab 21.08.2017 an der Adresse ***Wohnadresse 2*** polizeilich gemeldet waren, ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister und ist unstrittig.

Dass der Bf. im Jahr 2017 von insgesamt 120 tatsächlichen Arbeitstagen 105 Arbeitstage in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten verbracht hat und dass der Bf. an 96 Tagen im Jahr 2017 im Krankenstand war und seine Krankheit in ***Drittstaat*** hat behandeln lassen, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. und der vom Bf. vorgelegten und von der ***Name DG Österreich*** bestätigten Aufstellung der Arbeits- und Krankenstandstage und ist unstrittig.

Hinsichtlich der im Schreiben vom 26.11.2024 dargelegten Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% erachtet das Bundesfinanzgericht die Aufteilung des Bf. als nachvollziehbar. Die seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen sind zwar lückenhaft, das heißt, es konnten nicht zu allen Tätigkeitstagen in 2016 entsprechende Unterlagen vorgelegt werden, diese Aufstellung erscheint dem Bundesfinanzgericht allerdings nachvollziehbar, weswegen das Bundesfinanzgericht diese Aufteilung (im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO) der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde legt.

Dass die Krankenstandstage und der Bonus des Bf. für die Zeit 01-08/2016 in ***Drittstaat*** besteuert worden ist, ergibt sich aus den seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

A) Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (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.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) insbesondere Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 26 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird, innehat.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Beweisverfahren wird unter anderem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist ferner u.a. zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Die Schätzung ist ein Akt tatsächlicher Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH 18.12.1997, Zl. 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsverpflichtung erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH 10.11.1995, Zl. 92/17/0177).

Ist eine Schätzung dem Grunde nach zulässig, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 24.2.1998, Zl. 95/13/0083).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt oder/und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht 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.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und ***Drittstaat*** (**DBA Ö-DS***) enthält die folgenden, für dieses Beschwerdeverfahren maßgeblichen Bestimmungen:

Gemäß Art. 2 Abs. 3 Z 1 ***DBA Ö-DS*** gehört zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, insbesondere die Einkommensteuer.

Der Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 ***DBA Ö-DS*** normiert:

ANSÄSSIGE PERSON

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

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

1. 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);

Der Art. 15 Abs. 1 und 2 ***DBA Ö-DS*** normiert:

EINKÜNFTE AUS UNSELBSTÄNDIGER ARBEIT

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Anmerkung: dem Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Anmerkung: dem Tätigkeitsstaat) ausgeübt. Wird die Arbeit dort (Anmerkung: im Tätigkeitsstaat) ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat (Anmerkung: dem Tätigkeitsstaat) besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Der Art. 24 Abs. 1 normiert:

VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung

(1) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in ***Drittstaat*** besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich des Unterabsatzes 2 und des Absatzes 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.
2. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12, Artikel 13 Absatz 4 und Artikel 18 Absatz 2 in ***Drittstaat*** besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in ***Drittstaat*** gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus ***Drittstaat*** bezogenen Einkünfte entfällt.

Der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen dient insbesondere das OEDC-Musterabkommen sowie der Kommentar zum OECD-Musterabkommen und die dort angeführte Judikatur. Aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), sind sinngemäß die folgenden Ausführungen zu entnehmen:

Der Art. 15 Abs. 1 ***DBA Ö-DS*** stellt klar, dass (abweichend zum innerstaatlichen österreichischen Recht, wo das Zuflussprinzip maßgeblich ist) für die Zuordnung der Einkünfte im Bereich der Doppelbesteuerung das Kausalitätsprinzip gilt. Auch Nachzahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit sind nach dem Kausalitätsprinzip dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen. Es kommt nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und wo die Vergütung bezahlt wird, sondern allein darauf, dass sie dem Arbeitnehmer für eine Auslandstätigkeit bezahlt wird (Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Art. 15, III, Rz 53 mit Verweis auf BFH 5.2.1992, I R 158/90).

Ausgehend von der Überlegung, dass der Arbeitnehmer sich verpflichtet, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft an einer vereinbarten Anzahl von Arbeitstagen zur Verfügung zu stellen, hat der BFH in ständiger Judikatur festgehalten, dass für die Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünften von den „vereinbaren“ Arbeitstagen auszugehen ist (BFH 29.1.1986, I R 22/85; BFH 23.2.2005, I R 13/04). Das sind die Kalendertage pro Jahr, abzüglich der Tage an denen der Arbeitnehmer nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, Samstage, Sonn- und gesetzliche Feiertage gehören nicht zu den Arbeitstagen und sind daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden (BFH 31.3.2004, I R 88/03).

Aus dem in der Folge eingefügten Beispiel (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Rz 54) ist ersichtlich, dass auch Krankenstandstage nicht zu den Arbeitstagen gehören und daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden sind:

Beispiel

Ein Arbeitnehmer ist an 220 Arbeitstagen zur Arbeitsleistung verpflichtet. Die tatsächlichen Arbeitstage wären unter den folgenden Prämissen wie folgt zu berechnen.

Arbeitstage insgesamt	220
Übertrag von Urlaubstagen aus dem Vorjahr –	10
Übertrag von Urlaubstagen in das Folgejahr +	20
Krankenstand mit Lohnfortzahlung	– 30
Krankenstand ohne Lohnfortzahlung	– 30
Tatsächliche Arbeitstage insgesamt	170

Aus den vereinbarten Arbeitstagen im Jahr und den tatsächliche im Ausland verbrachten Arbeitstagen ergibt sich eine Relation, nach der das Arbeitseinkommen aufzuteilen ist (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Rz 54). Die österreichische Verwaltungspraxis hat sich diesem Aufteilungsmodus angeschlossen (EAS 1442 = SWI 1999, 237; EAS 1466 = SWI 1999, 281; Weninger SWI 2006, 342 ff). Nachträglich zufließende Vergütungen, wie Erfolgsprämien, sind unabhängig vom Zuflusszeitpunkt nach dem Verhältnis der Zeiträume zuzuordnen, für die sie gewährt worden sind (BFH 27.1.1972, I R 37/70).

Dem gegenüber verweist der Bf. auf den Punkt 2.5. des OECD-Musterkommentars, in dem sinngemäß das Folgende ausgeführt ist:

Eine Zahlung für nicht in Anspruch genommene Urlaubs-/Krankheitstage, die im letzten Beschäftigungsjahr angesammelt wurden, ist Teil der Vergütung für den Arbeitszeitraum, der den Urlaubs- oder Krankheitsurlaubsanspruch begründet hat. Ein Arbeitnehmer kann **bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses** auch Anspruch auf die Zahlung von Urlaubs- und Krankheitstagen haben, die sich auf eine Reihe früherer Jahre beziehen, die in diesen Jahren nicht in Anspruch genommen wurden. Sofern keine anderslautenden Tatsachen und

Umstände vorliegen, sollte eine Zahlung, die **nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als Entschädigung für Urlaubstage und Krankheitstage** im Zusammenhang mit früheren Jahren, die in diesen Jahren nicht in Anspruch genommen wurden, erhalten wurde, als eine Leistung angesehen werden, auf die der Arbeitnehmer in den letzten 12 Monaten der Beschäftigung Anspruch hatte, die anteilig dem Ort zugewiesen wird, an dem die Beschäftigung während dieses Zeitraums ausgeübt wurde. Eine andere Schlussfolgerung wäre beispielsweise dann gerechtfertigt, wenn anhand der Beschäftigungsunterlagen des Steuerpflichtigen festgestellt würde, dass sich diese Urlaubs- und Krankheitstage eindeutig auf bestimmte Zeiten früherer Beschäftigung beziehen und dass die Zahlung eine Vergütung für die Anstellung dieser Zeiträume darstellt. Die Staaten sollten jedoch die Tatsache berücksichtigen, dass der ehemalige Arbeitnehmer diese Urlaubs- und Krankheitstage zum Zeitpunkt ihrer Anrechnung möglicherweise bereits zuvor besteuert hat. Nehmen wir beispielsweise an, dass nach dem innerstaatlichen Steuerrecht eines Staates Urlaubs- und Krankheitstage, die im Zusammenhang mit im Hoheitsgebiet dieses Staates geleisteten Arbeitszeiten gewährt werden, als steuerpflichtige Leistung in dem Steuerjahr behandelt werden, in dem die entsprechende Arbeit erbracht wurde, und diesfalls auch entsprechend besteuert worden sind; in einem solchen Fall müsste der Wohnsitzstaat des ehemaligen Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der späteren Zahlung in Bezug auf die Urlaubs-/Krankheitstage eine Entlastung der Doppelbesteuerung für diese Steuer und jeden Staat, in dem der ehemalige Arbeitnehmer möglicherweise gearbeitet hat, vorsehen. Während seines letzten Beschäftigungsjahres sollte ebenfalls berücksichtigt werden, dass etwaige Zahlungen für ungenutzte Urlaubs-/Krankheitstage früherer Jahre, die bereits periodengerecht versteuert wurden, sich nicht auf im letzten Jahr ausgeübte Beschäftigungstätigkeiten beziehen.

B) Aufteilung des Besteuerungsrechts betreffend die Arbeitstage zwischen Österreich und *Drittstaat*****

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Besteuerungsrecht für die Krankenstandstage ***Drittstaat*** zusteht (so die Rechtsansicht des Bf.) oder ob diese Tage bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts außer Acht gelassen und somit neutral behandelt werden (so die Rechtsansicht der belangten Behörde).

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf. im Jahr 2017 insgesamt 120 Tätigkeitstage geleistet hat, wobei für 111 dieser Tätigkeitstage Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Auch ist unstrittig, dass sich der Bf. im Jahr 2017 insgesamt 96 Arbeitstage im Krankenstand in ***Drittstaat*** befunden hat.

Die belangte Behörde hat in dem angefochtenen Erstbescheid vom 30.11.2018 die gesamten steuerpflichtigen Bezüge des Bf. der Besteuerung in Österreich unterworfen und hat in der BVE

vom 26.11.2019 die gesamten dem Bf. zugeflossenen Bezüge in Ansehung der Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Österreich und ***Drittstaat*** eine Aufteilung im Verhältnis 111 zu 9 Tätigkeitstage oder 92,5% zu 7,5% vorgenommen.

Der Bf. begehrte hinsichtlich der Aufteilung der Tätigkeitstage in 2017, dass die Krankenstandstage als Tätigkeitstage in ***Drittstaat*** berücksichtigt würden und wies darauf hin, dass in den Gesamtbezügen auch ein Bonus enthalten war, der für Leistungen im Jahr 2016 ausbezahlt worden ist und daher nicht gemäß den Arbeitstagen des Jahres 2017 aufzuteilen sei (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Entgegen den Ausführungen des Bf. und dem in diesem Zusammenhang unrichtigen Verweis auf die Ausführungen im OECD-Musterabkommen und die dort angeführte Judikatur des BFH sind Krankenstandstage jedoch aus den Tätigkeitstagen gänzlich herauszurechnen, sodass für 2017 insgesamt 120 Tätigkeitstage verbleiben, in Ansehung derer Österreich das Besteuerungsrecht für 111 Tätigkeitstage (oder 92,5%) und ***Drittstaat*** das Besteuerungsrecht für 9 Tätigkeitstage (oder 7,5%) zukommt.

Entgegen dem angefochtenen Erstbescheid und der BVE der belangten Behörde ist die in den Bruttobezügen enthaltene Bonuszahlung von € 295.903,63 aus der oben dargestellten Aufteilung (nach den Tätigkeitstagen in Österreich, ***Drittstaat*** und Drittstaaten in 2017) auszunehmen und einer gesonderten Aufteilung zu unterwerfen (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Zu der seitens des Bf. vorgebrachten Anwendung des Punktes 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens und dem Vorbringen, dass Entgeltfortzahlungen nicht zur Gänze der Besteuerung des Tätigkeitsstaates zuzuordnen wären, wird an dieser Stelle einerseits festgehalten, dass dieser Punkt 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens **beendigungskausale Entschädigungen** regelt, sodass diese Ausführungen für den beschwerdegegenständlichen Fall nicht einschlägig sind und dass andererseits – wie unter dem Punkt „C) Aufteilung des Besteuerungsrechts an dem Bonus“ noch zu zeigen sein wird – die vorgebrachten Anwendbarkeit dieses Punktes 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens im gegenständlichen Fall nicht bedeutet hätte, dass das Besteuerungsrecht an diesen „Entgeltfortzahlungen“ in jenem Ausmaß ***Drittstaat*** zugekommen wäre, wie dies der Bf. im finanzbehördlichen Verfahren beantragt hat. Im Recht ist der Bf. allerdings mit dem Vorbringen, dass der Bonus nicht in seiner Gesamtheit in Österreich zu versteuern ist und erfolgt eine Aufteilung der Besteuerung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** auch nicht im Verhältnis der Tätigkeitstage in 2017 (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Der Beschwerde des Bf. konnte demnach hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes insoweit teilweise Folge gegeben werden, als der Bonus aus der Aufteilung der Besteuerung nach den Tätigkeitstagen in 2017 herauszurechnen war.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bf. in der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 04.09.2020, der Veranlagung die vom Arbeitgeber ursprünglich eingebrachten Inlands- und Auslandslohnzettel für das Jahr 2017 (L1 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 276.195,18 sowie L8 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 306.737,59) zu Grunde zu legen, wird seitens des Bundesfinanzgerichts festgehalten, dass diese Vorgangsweise mit den unter dem Punkt „Sachverhalt“ dargelegten Erhebungsergebnissen nicht im Einklang zu bringen ist. Auch waren die Krankenstandstage - wie oben dargelegt - aus den „Tätigkeitstagen“ vollständig auszuschneiden und war auch der im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlt Bonus in einer anderen Art und Weise aufzuteilen, als dies in den Lohnzetteln der Arbeitgeberin abgebildet worden war (zum Bonus siehe sogleich unten unter Punkt C).

Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 hätte ersehen werden können, dass die Entgeltfortzahlung während der Dauer des Krankenstandes wie Gehaltsfortzahlungen aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses zu behandeln wären, ist festzuhalten, dass im angefochtenen Einkommensteuer-Erstbescheid 2017 die gesamten Bezüge der österreichischen Besteuerung unterworfen worden sind und dass auch aus der Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2017 solche Ausführungen nicht zu entnehmen sind. Wie oben dargelegt haben die Krankenstandstage bei der Aufteilung der Tätigkeitstage vollständig unberücksichtigt zu bleiben und war die Besteuerung des im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlte Bonus - wie unten unter dem Punkt C) noch näher darzulegen sein wird - auf eine andere Art und Weise zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen.

Dass die ***Dienstgeber Ö*** als Arbeitgeberin des Bf. die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Wege der Lohnverrechnung anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten (gemäß der Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA) aufgeteilt hat, hindert das Bundesfinanzgericht weder, die Krankenstandstage DBA-konform bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts für die 2017 geleisteten Tätigkeitstage zwischen Österreich und ***Drittstaat*** außer Ansatz zu lassen, noch den im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlten Bonus gemäß den Arbeitstagen in 2016 zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen, da das Bundesfinanzgericht bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 nicht an die Lohnzettel der Arbeitgeberin gebunden ist.

C) Aufteilung des Besteuerungsrechts an dem Bonus

Dem Bf. ist im Jahr 2017 für Leistungen im Jahr 2016 ein Bonus ausbezahlt worden. Der Bf. hat im finanzbehördlichen Verfahren die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** nach der folgenden Formel beantragt:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Dieser Berechnung liegt der Gedanken zu Grunde, dass das Besteuerungsrecht an diesem Bonus während der Monate 01-08/2016 (jedenfalls) ***Drittstaat*** (Anmerkung: in voller Höhe) zugestanden wäre, während der Bonus für die Monate 09-12/2016 zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen wäre.

Wie die Erhebungen des Bundesfinanzgerichts ergeben haben, war der Bf. während des gesamten Jahres 2016 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und stand daher Österreich für die Tätigkeitstage des Bf. in 2016 in Österreich das Besteuerungsrecht an diesem Bonus zu. Der Bf. hat auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichts hin, Unterlagen vorgelegt, auf deren Grundlage eine Aufteilung des Bonus nach den Tätigkeitstagen zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% vorzunehmen wäre.

Ogleich diese Unterlagen eine lückenlose Zuordnung der Tätigkeitstage zu Österreich, ***Drittstaat*** oder Drittstaaten nicht zuließen, erschien dem Bundesfinanzgericht diese Aufteilung plausibel und hat das Bundesfinanzgericht daher diese Prozentsätze der Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Schätzungsweg (gemäß § 184 BAO) zu Grunde gelegt.

Entgegen dem angefochtenen Erstbescheid vom 30.11.2018, in dem die gesamten Bezüge des Bf. der Besteuerung in Österreich unterworfen worden sind und der BVE vom 26.11.2019, in der das Besteuerungsrecht für die gesamten dem Bf. zugeflossenen Bezüge zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 111 zu 9 Tätigkeitstage oder 92,5% zu 7,5% aufgeteilt worden sind, und auch entgegen dem Vorbringen des Bf. wonach dieser Bonus nach der Formel $\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$ aufzuteilen gewesen wäre, war die Besteuerung für den Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Schätzungsweg im Verhältnis 68,75% zu 31,25% aufzuteilen.

Der Beschwerde des Bf. konnte in diesem Beschwerdepunkt teilweise Folge gegeben werden.

D) Besteuerung der Krankenstandstage und des Bonus in ***Drittstaat***

Der Bf. hat vorgebracht, dass die Krankenstandstage in ***Drittstaat*** besteuert worden sein und dass dadurch eine „tatsächliche Doppelbesteuerung eines signifikanten Teils der Bezüge des Jahres 2017“ bestehe.

Dazu ist festzuhalten, dass das *****DBA Ö-DS***** in Ansehung des Art. 15 dieses Abkommens dem OECD-Musterabkommen nachgebildet ist und dass aus der Kommentierung dieses OECD-Musterabkommens (Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, III.) und der dort dargestellten Judikatur des BFH zu entnehmen ist, dass Krankenstandstage aus den Tätigkeitstagen gänzlich herauszurechnen sind. Auch ist der Punkt 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens nicht einschlägig, da im beschwerdegegenständlichen Fall **keine beendigungskausale Entschädigung** für Krankenstandstage oder auch in Ansehung des Bonus vorgelegen hat.

Das Bundesfinanzgericht kann nicht verifizieren, welchen Sachverhalt der Bf. den Steuerbehörden in *****Drittstaat***** gegenüber offengelegt hat (immerhin hat der Bf. im österreichischen Abgabenverfahren vorgebracht, erst mit Aufnahme der „lokalen“ Beschäftigung in Österreich einen weiteren Wohnsitz begründet zu haben), geht aber davon aus, dass bei einer vollständigen Offenlegung der ab dem Jahr 2012 bestehenden Wohnung und damit der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. in Österreich und der Tätigkeitstage des Bf. in Österreich in 2016 sowie bei einem entsprechenden Hinweis auf die oben dargelegten Kommentarmeinungen zum OECD-Musterabkommen eine DBA-konforme Besteuerung der Krankenstandstage einerseits und des Bonus andererseits in *****Drittstaat***** vorgenommen worden wäre.

*****Drittstaat***** ist nämlich nur berechtigt, Steuern gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und *****Drittstaat***** (in DBA-konformer Weise) zu erheben und ist unter Zugrundelegung der Bestimmungen des *****DBA Ö-DS***** nicht befugt, sein Besteuerungsrecht auf Einkünfte auszudehnen, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Das Besteuerungsrecht *****Drittstaat***** ist durch das *****DBA Ö-DS***** hinsichtlich der Tätigkeitstage in Österreich (des in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Bf.) eingeschränkt. Selbst für den Fall, dass *****Drittstaat***** ein Besteuerungsrecht in DBA-widriger Weise in Anspruch genommen haben sollte, hätte diese Vorgangsweise Österreich nicht daran gehindert, sein gemäß dem *****DBA Ö-DS***** zustehendes Besteuerungsrecht auszuüben. Der Umstand, dass von Seiten *****Drittstaat***** eine abkommenswidrige Besteuerung vorgenommen worden ist, vermag an der DBA-konformen Zuteilung des Besteuerungsrechts an Österreich sohin nichts zu ändern.

E) Berechnung der Einkommensteuer 2017

Anmerkungen: Die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge ergibt sich aus der seitens des Bf. als Anlagen zu den Schreiben vom 24.10.2018 und vom 04.09.2020 übermittelten Berechnungen, die Höhe des Bonus aus dem Vorbringen des Bf. (z.B. mit Schreiben vom 04.09.2020) und den seitens des Bf. übermittelten Unterlagen:

	RV/7103916/2020	
Steuerpflichtige Bezüge Kennz. 245	€ 582.932,77	
davon Bonuszahlung in 03/2017	€ 295.903,63	
A: Bonus x 68,75%	€ 203.433,75	€ 203.433,75
SERB: Bonus x 31,25%	€ 92.469,88	
Steuerpflichtige Bezüge ohne Bonus	€ 287.029,14	
A: Steuerpflichtige Bezüge x 92,5%	€ 265.501,95	€ 265.501,95
SERB: Steuerpfl. Bezüge x 7,5%	€ 21.527,19	
WK-Pauschale		-€ 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 468.803,70
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-€ 60,00
Einkommen		€ 468.743,70
Ausländische Einkünfte	€ 15.192,56	€ 15.192,56
Bemessungsgrundlage für D.St.Satz		€ 483.936,26
0% für 11.000		€ -
25% für weitere 7.000		€ 1.750,00
35% für weitere 13.000		€ 4.550,00
42% für weitere 29.000		€ 12.180,00
48% für weitere 30.000		€ 14.400,00
50% für weitere 393.936,26		€ 196.968,13
Steuer gesamt	€ 229.848,13	
Durchschnittssteuersatz (229.848,13/483.936,26)		47,50%
Durchschnittsteuer 47,50% von 468.743,70		€ 222.632,34
Verkehrsabsetzbetrag		-€ 400,00
Steuer nach Abzug Absetzbeträge		€ 222.232,34
Steuer sonst. Bezüge: 0% für 620		€ -
6% für die nächsten 24.380,00		€ 1.462,80
27% für die nächsten 19.917,44		€ 5.377,71
Einkommensteuer		€ 229.072,85
anrechenbare LSt		-€ 135.828,66
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG		-€ 0,19
Festgesetzte Est		€ 93.244,00

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 Verlegung der Ansässigkeit des Bf. bereits im Juli 2017 ist eine Sachverhaltsfrage und stellt eine solche keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf. in Österreich ab der Möglichkeit, über eine Wohnung in Österreich zu verfügen und das Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften, die aus den Tätigkeitstagen des unbeschränkt steuerpflichtigen Bf. in Österreich resultieren, ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 1 Abs. 2 EStG, § 26 BAO und Art. 15 ***DBA Ö-DS***). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen diesbezüglich ebenfalls nicht vor.

Dass Krankenstandstage weder Tätigkeitstage in Österreich noch in ***Drittstaat*** darstellen, ergibt sich zwar schon aus den Wortinterpretationen dieser beiden Bestimmungen, die auch durch die Kommentierungen zum OECD-Musterabkommen sowie die Judikatur des deutschen BFH untermauert werden. Soweit für das Bundesfinanzgericht allerdings ersichtlich fehlt es jedoch an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage, ob Krankenstandstage als Tätigkeitstage (im vorliegenden Fall) im Drittstaat anzusehen sind, weswegen hinsichtlich dieser Rechtsfrage auszusprechen war, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Wien, am 8. Jänner 2025