

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 19. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zentralen Melderegister scheinen am 14.1.2025 betreffend den Beschwerdeführer (kurz Bf.) und den Beschwerdezeitraum unten angeführte Meldedaten auf:

Staatsangehörigkeit	Österreich
Hauptwohnsitz	***4***
Gemeldet	***5***

Zufolge der Abfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 27.8.2025 war die geschiedene Ehefrau des Bf. im Zeitraum vom ***6*** ebenfalls mit Hauptwohnsitz an der obigen Adresse gemeldet.

Das Ergebnis der Einsichtnahme in die Grunddatenbank des Finanzamtes (Auskunft Veranlagungsakt) sowie die von der Behörde vorgelegten Aktenteile zeigen folgenden Ablauf des Verwaltungsgeschehens:

Für die Jahre 2012 und 2014 wurde vom Arbeitgeber des Bf., der ***7***, jeweils ein Auslandslohnzettel (L 8) an das Finanzamt gemeldet. Eine Besteuerung der dort ausgewiesenen Einkünfte in Österreich erfolgte nicht.

Betreffend das Beschwerdejahr 2015 übermittelte die ***7*** am 16.2.2016 erneut einen Auslandslohnzettel (L 8) mit folgenden Daten (Beträge in Euro):

Zeitraum: 01.01.2015 bis 31.12.2015

KZ 210: ***8***

KZ 220: ***9***

Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge: ***10***

KZ 225: 907,84

KZ 230: ***11***

freiwillige Beträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b: 108,00

KZ 243: 108,00

KZ 245: ***12***

nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge: 412,04

Mit E-Mail vom 9.3.2018 langte ein von der steuerlichen Vertretung des Bf. eingebrachter Antrag auf „Aufnahme des Lohnzettels L 1 2015“ und auf „Änderung des Zeitraumes des Lohnzettels L 8 2015“ beim Finanzamt ein. Begründet wurde dieser wie folgt:

*„...Herr ***13*** wurde von seinem Arbeitgeber, ***7***, vom 1. Oktober 2011 bis 30. Juni 2015 von Österreich nach ***14*** entsandt. Nach seiner Entsendung ist Herr ***13*** nach Österreich zurückgekehrt. Herr ***13*** hat seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben und mit Beginn seiner Tätigkeit in ***14*** einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in ***14*** begründet. Aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ***14*** verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach ***14***...*

*Mit seiner Rückkehr nach Österreich am 1. Juli 2015 hat Herr ***13*** seinen Wohnsitz in ***14*** aufgegeben und einen Wohnsitz in Österreich begründet...*

Antrag auf Aufnahme des Lohnzettels L 1 2015: Der Arbeitgeber... führte für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2015 ein österreichisches Lohnkonto. Aus Versehen wurde der Inlandslohnzettel L 1 nicht übermittelt...

Antrag auf Änderung des Zeitraumes des Lohnzettels L 8 2015: Weiters wurde der Lohnzettel „L 8“ beim Finanzamt eingebracht. Irrtümlicherweise wurde der Lohnzettel für den falschen Zeitraum eingebracht. Wir bitten Sie, den Zeitraum auf 01.01.2015 bis 30.06.2015 zu ändern...“.

In der Folge ersuchte das Finanzamt per E-Mails vom 19.3.2018 und 23.4.2018, die Behauptung einer Verlagerung der Ansässigkeit nach ***14*** nachzuweisen. Es seien ein Reisekalender und eine Reisepasskopie für 2014 und 2015, eine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne des DBA-***14*** und ein Lohnkonto, aus dem die Einbehaltung einer Lohnsteuer im Betrag von € ***15*** ersichtlich sei, vorzulegen. Die gelegte Wohnsituation in Österreich sei offenzulegen.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung mit E-Mail vom 7.11.2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. klar, dass der Bf. mit Oktober 2011 gemeinsam mit seiner damaligen Ehegattin nach ***14*** gezogen sei. Da diese lediglich über die ***16*** Staatsbürgerschaft verfügt habe, sei es ihr nicht möglich gewesen, bei Verlagerung der Lebensinteressen des Ehegatten nach ***14*** und alleinigem Verbleib in Österreich eine Aufenthaltsgenehmigung für Österreich zu erhalten. Nach der Scheidung am Ende des Jahres 2014 sei sie nach ***17*** zurückgekehrt. Mit Juli 2015 sei der Bf. zurück nach Österreich gekehrt und um auf die darauffolgende Entsendung in ***18*** vorzubereitet zu werden.

Bis zur Entsendung nach ***14*** im Jahr 2011 habe der Bf. gemeinsam mit seinen Eltern und seiner Ehegattin in ***19*** gelebt. Mit Beginn der Entsendung nach ***14*** sei der Wohnsitz aufgegeben worden (das Zimmer sei seither von seiner Schwester bewohnt worden), lediglich bei Besuchen sei ihm und seiner Ehegattin eine Schlafgelegenheit zur Verfügung gestellt worden. Mit Rückkehr nach Österreich im Juli 2015 habe der Bf. vorübergehend bis zur nächsten Entsendung ein Zimmer in der Wohnung seiner Eltern bezogen. Mit Beginn seiner Entsendung in ***18*** habe er das Zimmer in der elterlichen Wohnung aufgegeben.

Übermittelt wurde unter anderem

a) Der mit der ***7*** abgeschlossene Entsendungsvertrag vom ***64*** über die Entsendung des Bf. als „***20***“ ab 1.10.2011 bis 30.9.2014 am Dienort ***21***.

b) Zwischen der ***7*** und dem Bf. abgeschlossener Vertrag über die von 1.8.2016 bis 30.7.2019 befristete Entsendung des Bf. nach ***22***.

c) ***23*** Steuererklärungen für 2014 und 2015

Aufgrund des Antrages des Bf. vom 9.3.2018 auf Änderung des Zeitraumes des übermittelten Lohnzettels L 8 auf „01.01.2015 bis 30.06.2015“ stornierte das Finanzamt am 21.11.2018 den bisher gespeicherten Lohnzettel 8. Zudem erfolgte die Eingabe eines Inlandslohnzettels (L1) in die Lohnsteuerdatenbank betreffend den Zeitraum Jänner bis Dezember 2015 und unter Ansatz der im ursprünglichen Lohnzettel 8 ausgewiesenen Daten und Beträge. Die in der Eingabe vom 9.3.2018 weiters beantragte Aufnahme eines Inlandslohnzettels (L 1) mit den darin angegebenen Werten wurde vom Finanzamt nicht durchgeführt.

Am 6.12.2018 langte beim Finanzamt die elektronisch eingereichte Steuererklärung für 2015 ein, in der die Anzahl der inländischen Arbeitgeber mit 1 angegeben und der Abzug von Gewerkschaftsbeiträgen von € 108,00 begehrt wurde.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19.12.2018 wurde die Abgabe auf Grundlage der im zunächst eingereichten und später stornierten Lohnzettel 8 ausgewiesenen Daten wie folgt ermittelt und festgesetzt:

Einkommensteuer für das Jahr 2015:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
7	***12*** €

Sonstige Werbungskosten

ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag - 108,00 € €

Pauschalbetrag für Werbungskosten.....-132,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte ***24*** €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschalbetrag für Sonderausgaben - 60,00 €

Einkommen ***25*** €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

(***25*** — 25.000,00) x 15.125,00/ 35.000,00 + 5.110,00 ***26*** €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge..... ***26*** €

Verkehrsabsetzbetrag.....-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge ***27*** €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00 0,00 €

6 % für die restlichen 3.628,46 217,71 €

Einkommensteuer..... ***28*** €

Anrechenbare Lohnsteuer (260) — 0,00 €

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 0,06 €

Festgesetzte Einkommensteuer ***29*** €

In der dazugehörigen händischen Begründung heißt es:

„Herr ***13*** war vom Oktober 2011 bis 30.6.2015 als ***30*** nach ***14*** entsendet. Im Anschluss erfolgte ab 1.7.2015 wiederum eine vorübergehende Beschäftigung in Österreich. Lt. zentraler Meldeamtsabfrage war Herr ***13*** bis einschließlich 26.1.2017 in ***19*** am Wohnsitz seiner Eltern hauptgemeldet. Diese Hauptwohnsitzmeldung hat nicht nur Indizwirkung, sondern wurde auch so gelebt, da dieser Wohnsitz nach Entsendungsende sofort,

*also jederzeit wieder benutzt werden konnte und auch benutzt wurde. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist für 2015 daher in Österreich zu sehen. Im Veranlagungszeitraum bestanden zu ***14*** nur wirtschaftliche Bindungen durch die örtlich gebundene Tätigkeit aber keine persönlichen Beziehungen. In diesem Zusammenhang wird auch auf die VwGH-Judikatur (VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008) verwiesen, wonach der Tatsache des Verbleibs der Eltern sowie der Schwester des Steuerpflichtigen in Österreich (hier identer Sachverhalt) in der zusammenfassenden Beurteilung für den Mittelpunkt der Lebensinteressen ein entsprechender Wertmaßstab zukommt. Obwohl Herr ***13*** von seiner ***31*** Gattin bereits seit 2014 geschieden ist (siehe Schriftsatz vom 7.11.2018), wäre auch der Mitzug der Gattin für einen begrenzten Auslandsaufenthalt kein Indiz für die Veranlagung des Mittelpunktes der Lebensinteressen an den Arbeitsort im Ausland. Im Beobachtungszeitraum ist jedenfalls Österreich der bedeutungsvollere Vertragsstaat. Daraus folgt, dass der Gesamtbetrag in Österreich steuerpflichtig ist...*

Anwesenheitstage vor diesem Zeitraum, Urlaube etc. mangels Vorhandenseins des Reisepasses nicht aktenkundig - siehe Schreiben vom 7.11.2018 ...

*Der für das gesamte Kalenderjahr 2015 übermittelte Lohnzettel mit einer Gesamtbruttolohnsumme von € ***8*** ist daher der Veranlagung zugrunde zu legen. Dieser Lohnzettel wurde am 16.2.2016 über den Hauptverband übermittelt, wobei keine einbehaltene Lohnsteuer auf dem Lohnzettel aufgeschienen ist, ebenso wenig wie Bezüge gem. § 68 EStG 1988. Wieso dann bei der mailmäßigen Antragstellung zwei Jahre später im März 2018 für diesen Zeitraum ein „adaptierter“ Lohnzettel mit einer anrechenbaren Lohnsteuer von € ***15*** und steuerfreien Bezugsanteilen von € 1.515,63 zur Vorlage gebracht wird, wäre anhand der Lohnverrechnung (Monatsabrechnungen und Lohnkonto) nachzuweisen... “*

In der Beschwerde vom 15.1.2019 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2015 vom 19.12.2018 wurde beantragt,

- a) den Bf. betreffend den Zeitraum von 1.1.2015 bis 30.6.2015 als in ***14*** ansässig im Sinne des Art. 4 DBA ***14***-Österreich zu beurteilen und in der Folge
- b) die auf das Ausland entfallenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Besteuerung in Österreich auszunehmen und
- c) die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der im Lohnzettel 1 mit Eingabe vom 9.3.2018 ausgewiesenen Beträge (KZ 245 ***32*** €) festzusetzen.

Dies wurde unter nochmaliger Beilage der bisher vorgelegten Unterlagen im Wesentlichen inhaltsgleich mit dem bisherigen Vorbringen begründet.

Im Gefolge der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 7.2.2019 übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 7.3.2019 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 durch den gesamten Senat vor dem Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 29.1.2025 wurde der Bf. unter ausdrücklichem Hinweis darauf, dass bei Auslandssachverhalten die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund tritt und es vornehmlich an diesem liege, Beweise für die Aufhellungen auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen, ersucht, bis 21.2.2025 die darin angeführten Fragen zu beantworten und die geforderten Unterlagen vorzulegen.

Nach der mit Beschluss des BFG vom 2.7.2025 letztmalig bewilligten Fristverlängerung langten folgende Unterlagen ein:

a) Entsendungsvertrag vom ***33*** (abgeschlossen zwischen der ***7*** als Arbeitgeber und dem Bf. als Arbeitnehmer), wonach der Bf. ab 01.10.2014 befristet bis 30.09.2017 zur Arbeitsleistung nach ***21*** entsandt und für die Dauer der Entsendung als ***20*** beschäftigt werde. Der Entsendungsbezug betrage brutto € ***34*** und setze sich wie folgt zusammen:

Entsendungsgehalt: € ***35***

Verwendungs- und Mehrleistungszulage: € ***37***

Auslandszulage: € ***36***.

Die Arbeitgeberin leiste den weiteren Ausführungen im Vertrag zufolge dem Arbeitnehmer für die Anmietung einer Wohnung am Entsendungsort einen monatlichen Mietzinszuschuss. Die Arbeitgeberin ersetze dem Arbeitnehmer gegen Vorlage der entsprechenden Belege die Kosten für maximal 2 Heimreisen des Arbeitnehmers pro Jahr. Gewöhnlicher Dienstort der Dienstleistung sei ***21***. Während der Entsendung werde grundsätzlich angestrebt, dass der Arbeitnehmer im Sozialversicherungssystem des Heimatlandes verbleibe. Zum Zweck der steuerlichen Gleichbehandlung aller Auslandsentsandten werde bei der Besteuerung der Auslandsbezüge eine fiktive Steuer (hypothetische Steuer) abgezogen. Diese werde im Wege der Gehaltsverrechnung vom Arbeitgeber einbehalten.

b) Schreiben vom 16.5.2015, dem zufolge der Entsendungsvertrag vom ***33*** nach ***21*** mit Wirkung zum 30.06.2015 einvernehmlich aufgelöst werde.

c) ***23*** Steuererklärung samt Beilage, in der die auf einem Einkommen von ***38*** basierende „Tax rate for 2015“ mit einem Betrag von ***39*** ermittelt worden ist.

d) Kopie des bereits mit Eingabe vom 9.3.2018 übermittelten Inlandslohnzettels (L1) betreffend den Zeitraum Juli bis Dezember 2015, in welchem folgende Werte ausgewiesen sind:

Zeitraum: 01.07.2015 bis 31.12.2015

KZ 210: ***40***

KZ 215: 1.515,63

KZ 220: ***41***

Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge: ***42***
 KZ 225: 563,40
 KZ 230: ***43***
 freiwillige Beträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b KZ: 108,00
 KZ 243: 108,00
 KZ 245: ***32***
 Einbehaltene Lohnsteuer KZ 260: ***15***
 nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge: ***44***

e) Ausdruck aus dem bezug habenden Lohnkonto der ***7***, aus dem hervorgeht, dass der Bf. für die Monate Jänner bis Juni 2015 ein Entsendungsgehalt von monatlich € ***45*** und für die Monate Juli bis Dezember 2015 ein Grundgehalt von monatlich € ***47*** bezogen hat. Außerdem wurde in den die Monate Juli bis Dezember 2015 betreffenden Spalten „Lohnsteuer lfd. Bezug“ und „Steuer gem. § 67 (1-2)“ ein Betrag von insgesamt € ***46*** bzw. € 165,11 ausgewiesen. Als Grundlage für die Bemessung der laufenden Lohnsteuer wurde ein Betrag von € ***32*** angegeben, der sich aus den für die Monate 7-12/2015 wie folgt angesetzten Bezügen zusammensetzt:

		Juli	August	September	Oktober	November	Dezember
Lohnsteuer-BMGD lfd. Bzg.	***32***	***48***	***48***	***49***	***50***	***51***	***52***

Im dazugehörigen Begleitschreiben vom 25.7.2025 wurde – soweit für die rechtliche Beurteilung relevant – erklärend ausgeführt:

*„... Herr ***13*** war im Zeitraum von 1. Juli 2015 bis 31. Dezember 2015 für die ***7*** in Österreich tätig. Davor war er von Oktober 2011 bis 30. Juni 2015 von seinem Arbeitgeber, ***7***, von Österreich nach ***14*** entsandt und ausschließlich in ***14*** tätig. Bis zur Entsendung nach ***14*** im Jahr 2011 hat Herr ***13*** gemeinsam mit seinen Eltern und seiner Ehegattin an der Adresse ***53***, in einer Mietwohnung gelebt. Der Mietvertrag läuft auf dem Namen seines Vaters als Hauptmieter. Die Wohnung hat 2 Schlafzimmer und ist ca. 80m² groß. Mit Beginn der Entsendung nach ***14*** wurde der Wohnsitz aufgegeben (das Zimmer von Herrn ***13*** und seiner Ehegattin wurde dann von der Schwester bewohnt). Herr ***13*** hat im Jahr 2011 mit seiner Ehegattin einen eigenen Hausstand in ***14*** begründet und ihm stand nach dem Umzug nach ***14*** kein Zimmer in der Wohnung der Eltern mehr zur Verfügung. Bei Besuchen in Österreich wurde Herrn ***13***, wie in intakten Familien üblich, von seinen Eltern eine vorübergehende Nächtigungsmöglichkeit (Couch, Klappbett) zur Verfügung gestellt. Gemäß den uns vorliegenden Informationen hat die Ehefrau keine weitere Aufenthaltsgenehmigung für Österreich erhalten...*

*Aufgrund des oben geschilderten Sachverhalts liegen die engeren persönlichen Beziehungen von Herrn ***13*** im Zeitraum von 1. Oktober 2011 bis 30. Juni 2015 eindeutig in ***14***.*

Hierzu wird noch einmal bekräftigt, dass Herr ***13*** von seiner Ehegattin nach ***14*** begleitet wurde und der gemeinsame Familienwohnsitz in ***14*** begründet wurde. Da die damalige Ehegattin von Herrn ***13*** lediglich über die ***16*** Staatsbürgerschaft verfügt hat, wäre es ihr nicht möglich gewesen, bei Verlagerung der Lebensinteressen des Ehegatten nach ***14*** und alleinigem Verbleib in Österreich, eine Aufenthaltsgenehmigung für Österreich zu erhalten. Im genannten Zeitraum verfügte Herr ***13*** über keinen Wohnsitz in Österreich im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO...

Da Herr ***13*** nach der Scheidung im Jahr 2014 und nach der Rückkehr seiner Ehegattin nach ***17*** weiterhin seinen Lebensmittelpunkt in ***14*** gesehen hat und ausschließlich über einen Wohnsitz in ***14*** verfügt hat, ist die Ansässigkeit gemäß Artikel 4 DBA Österreich-***14*** bis zur Aufgabe des ***54*** Wohnsitzes in ***14*** zu sehen. Die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich erfolgt erst mit Aufgabe des Wohnsitzes in ***14*** und Einzug in die elterliche Wohnung in ***19*** per 1. Juli 2015. In weiterer Folge steht Österreich erst mit 1. Juli 2015 das Besteuerungsrecht am Welteinkommen von Herrn ***13*** zu, zumal er davor über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt hat und seine engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen eindeutig in ***14*** gelegen sind.

Wohnsituation in ***14***

Gemäß den uns vorliegenden Informationen hat Herr ***13*** eine Wohnung selbst in ***14*** angemietet und Miete iHv ca. EUR 200,00 pro Monat gezahlt. Ihm sind auch Internetkosten entstanden. Für die Wohnkosten hat er keinen Ersatz vom Arbeitgeber erhalten. In ***14*** ist keine Anmeldung in der Wohnung vorgesehen. Weiters hat Herr ***13*** über ein ***55*** Bankkonto und einen ***54*** Führerschein verfügt. Dienstauto und Diensthandy sind zur Verfügung gestellt worden. Im Rahmen der Entsendung wurde eine internationale Krankenversicherung, die in ***14*** Gültigkeit hatte, vom Arbeitgeber abgeschlossen. Demzufolge war keine weitere Krankenversicherung in ***14*** erforderlich.

Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2015

In der beantragten Berichtigung des Lohnzettels haben wir den Zeitraum Jänner bis Juni 2015 ***14*** zugeordnet. Dieser Zeitraum sollte uE. gar nicht - auch nicht als Progressionseinkommen – in Österreich erfasst werden, da keine Ansässigkeit in Österreich vorliegt. Den Zeitraum Juli bis Dezember 2015 haben wir Österreich zugeordnet und die entsprechenden Bezüge in den Lohnzettel L 1 „NEU“ eingetragen. Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2015 gem. KZ 245 des Jahreslohnzettels 2015 ist EUR ***32***. Es wurde Lohnsteuer iHv. EUR ***15*** an das Finanzamt abgeführt.

23 Steuererklärung 2015

*In der ***54*** Steuererklärung 2015 wurden steuerpflichtige Einkünfte iHv. ***56*** angesetzt. Die ***57****

Mit E-Mail vom 28. August 2025 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. klar, dass die vom BFG erfolgte und dem Bf. zur Kenntnis gebrachte Ermittlung der Einkommensteuer 2015 im Einklang mit dem Beschwerdebegehren stehe.

Mit Schriftsatz vom 3. September 2025 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob Österreich ein Besteuerungsrecht hinsichtlich jener Einkünfte zukommt, die der Bf. für seine im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 in ***14*** ausgeübte Tätigkeit erzielt hat.

1. Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Nach § 272 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, in der hier maßgebenden Fassung, hat über die Beschwerde eine Senatsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird. Der Antrag auf Durchführung einer solchen ist jedoch rücknehmbar (vgl. Ritz, BAO 6, Rz. 5 zu § 272).

Auf Grund der Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer Senatsverhandlung, konnte diese entfallen.

2. Rechtslage, in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung

Gemäß § 1 Abs. 2 erster Satz Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 1988/400, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988). Sie endet bei Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und beginnt mit dessen Begründung.

Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte (§ 1 Abs. 3 EStG 1988).

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition des Begriffes "*Wohnsitz*", weshalb für dessen Auslegung § 26 BAO maßgebend ist. Demnach hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach § 26 Abs. 2 erster und zweiter Satz BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert.

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

3. Beweiswürdigung, entscheidungswesentlicher Sachverhalt und dessen rechtliche Beurteilung

Auf Basis des im Vorigen geschilderten Verfahrensganges ergibt sich folgendes Sachverhaltsbild:

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und seit 2009 bis Ende Jänner 2017 an jener Adresse gemeldet, an der sich auch der Hauptwohnsitz seiner Eltern befindet. Dabei handelt es sich um eine 80 m² große Mietwohnung, die vom Vater des Bf. angemietet worden ist. Der Bf. verfügte - zumindest bis zu seiner Entsendung nach ***14*** im Jahr 2011 – über ein eigenes Zimmer, das er von März 2010 bis Juni 2011 gemeinsam mit seiner damaligen Frau bewohnte. Von seinem Arbeitgeber wurde der Bf. zunächst für den Zeitraum Oktober 2011 bis September 2014 zur Arbeitsleistung nach ***14*** entsandt. Mit Vertrag vom Juli 2014 wurde der Entsendungszeitraum bis 30. September 2017 verlängert und letztlich mit 30. Juni 2015 vorzeitig beendet. Laut Entsendungsvertrag vom ***65*** erfolgte ab 1.8.2016 die Entsendung des Bf. in ***18***. Der Bf. war somit für die Dauer der Entsendung (also durchgehend von Oktober 2011 bis Ende Juni 2015) in ***14*** und danach bis zumindest Ende des Beschwerdejahres in Österreich als ***58*** beschäftigt.

Der bisher festgestellte Sachverhalt beruht auf der Aktenlage, den Vorbringen der Verfahrensparteien und den vorgelegten Unterlagen.

Das Finanzamt bestreitet nun nicht, dass der Bf. für seine Tätigkeit in ***14*** Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erzielt und für die Dauer seiner Entsendung einen Wohnsitz in ***14*** begründet hat, führt jedoch ins Treffen, dass - ungeachtet der Übersiedlung nach ***14*** - der Wohnsitz in Österreich weiterhin aufrechterhalten und weiters der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht ins Ausland verlagert worden sei. Auf Grund seiner Wohnsitze im Entsendungszeitraum sowohl im Inland als auch in ***14***, sei der Bf. in beiden Ländern unbeschränkt steuerpflichtig und es komme die Kollisionsregelung des zwischen Österreich und ***14*** abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zum Tragen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, richtet sich die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, nicht nach etwaigen Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292). Ein Doppelbesteuerungsabkommen entfaltet nämlich bloß eine Schrankenwirkung insofern, als es eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzt. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Die abkommensrechtliche Frage nach dem Lebensmittelpunkt stellt sich demnach erst nach der Bejahung eines Doppelwohnsitzes (so BFG 3.2.2020, RV/5101018/2018). Ist hingegen ein Doppelwohnsitz nicht aus dem Sachverhalt ableitbar, so kommt es auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht an.

Maßgebend für die Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. im Zeitraum seiner Entsendung ist demnach, ob der Bf. von Jänner bis Juni 2015 über einen inländischen Wohnsitz verfügte (das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich ist freilich erst nach Beendigung der Entsendung und Rückkehr des Bf. nach Österreich per Juli 2015 anzunehmen, da sich der Bf. ab diesem Zeitpunkt bis zur nächsten Entsendung in ***18*** in der elterlichen Wohnung einquartiert hat).

Die für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO relevanten Tatbestandselemente können wie folgt zusammengefasst werden: Es muss sich um eine Wohnung handeln. Der Bf. muss diese Wohnung innehaben. Das Innehaben der Wohnung muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Bf. die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im Erkenntnis vom 6.11.2018, RV/5101083/2017, führte das Bundesfinanzgericht betreffend das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland zutreffend aus:

„...Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit Innehabung - einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend, wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht.

Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein

dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 24.01.1996, 95/13/0150).

Damit Räumlichkeiten nach der Verkehrsauffassung als Wohnung geeignet sind, müssen sie so ausgestattet sein, dass sie es erlauben, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten. Die Möglichkeit zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände muss gewährleistet sein (vgl. UFS 08.08.2012, RV/0060-S/09)...“

Bei der im Beschwerdefall gegebenen Sachlage kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes keine Rede davon sein, dass der Bf. im Entsendungszeitraum (Jänner bis Juni 2015) über einen inländischen Wohnsitz im Sinne der obigen Ausführungen verfügte.

Zwar war es dem Bf. immerhin möglich, im Falle eines Heimatbesuches vorübergehend in der vom Vater gemieteten Wohnung zu übernachten. Das Zimmer wurde jedoch seit seinem Auszug und Übersiedlung nach ***14*** im Jahr 2011 von seiner Schwester genutzt und ihm lediglich bei Bedarf zur Verfügung gestellt. Außerdem waren die zum Leben dienenden weiteren Räume wie Bad, WC, Küche und Wohnzimmer jedem Familienmitglied zugänglich.

Nach der Rechtsprechung des BFG und des UFS reicht jedoch eine Mitbenutzungsmöglichkeit solcher Räumlichkeiten in der Elternwohnung allein nicht als Voraussetzung für die Annahme einer Wohnung als einem Ort, wo eine autonome Lebensführung gewährleistet sein muss. Konkret hat etwa das BFG in der Entscheidung vom 24.04.2015, RV/2100743/2014, unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ausgeführt, dass der Abgabepflichtige *"zwar die Möglichkeit gehabt habe, bei seinen Eltern zu übernachten, nicht jedoch die Möglichkeit, sein Leben an diesem Wohnsitz autonom zu führen. Ohne eigenes Bad oder Kochgelegenheit lasse sich ein Zimmer nicht als Wohnung nutzen..."*

Zudem mangelt es im gegenständlichen Fall auch an der Innehabung einer Wohnung im Sinne des § 26 BAO. Die bloße Überlassung eines Zimmers zur gelegentlichen Übernachtung vermag nämlich keine rechtliche und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit und damit Innehabung einer Wohnung zu begründen (siehe VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Dem Bf. stand schließlich kein einziges Zimmer in der Elternwohnung über einen längeren Zeitraum ausschließlich zur Verfügung (vgl. BFG 6.11.2018, RV/5101083/2017).

Auch widerspricht es jeglicher Lebenserfahrung angesichts der Dauer der Auslandstätigkeit von mehr als drei Jahren (die mit Vertrag vom ***33*** erneut bis Ende 2017 geplante Entsendung nach ***14*** wurde erst im Juni 2015 beendet) von einer Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in der Mietwohnung des Vaters auszugehen.

Im Übrigen hat das Finanzamt selbst betreffend den Entsendungszeitraum vor 2015 das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland verneint. Bezüglich der Jahre 2011 bis 2014 unterblieb

nämlich die Veranlagung der gemeldeten und vom Bf. aus seiner Tätigkeit in ***14*** bezogenen Einkünfte.

Auf Grundlage der oben geschilderten Sach- und Rechtslage gelangte das Bundesfinanzgericht zu der Auffassung, dass im strittigen Zeitraum der Entsendung nach ***14*** im Inland weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt des Bf. gegeben war. Damit lagen im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht vor und auch für die Annahme einer beschränkten Steuerpflicht besteht in Ansehung der in ***14*** ausgeübten Beschäftigung kein Anhaltspunkt.

Die für seine Arbeitsleistung in ***14*** erzielten Einkünfte unterliegen folglich in Österreich weder der unbeschränkten noch der beschränkten Steuerpflicht und sind deshalb im Rahmen der Ermittlung der Einkommensteuer für 2015 außer Ansatz zu lassen. Erst die nach der Rückkehr nach Österreich für seine Inlandstätigkeit ab 1.7.2015 bezogenen und im nachgereichten Lohnzettel 1 bekanntgegebenen Einkünfte sind der österreichischen Einkommensteuer zu unterziehen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der Einkommensteuerbescheid wie beantragt abzuändern.

4. Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2015

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird unter Berücksichtigung der im Lohnzettel 1 ausgewiesenen und ziffernmäßig nicht in Zweifel gezogenen Beträge wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer für das Jahr 2015:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

7 ***32*** €

Sonstige Werbungskosten

Pauschbetrag für Werbungskosten.....-132,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte ***59*** €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben - 60,00 €

Einkommen ***60*** €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

(***60*** – 11.000,00) / 14.000,00 x 5.110,00 ***61*** €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge.....*61*** €**

Verkehrsabsetzbetrag.....-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge2.269,41 €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 2.751,90	165,11 €
Einkommensteuer	***62*** €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- ***15*** €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer	***63*** €

5. Nichtzulassung der ordentlichen 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.

Im vorliegenden Fall war auf Ebene der Beweiswürdigung zu klären, ob ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO in Österreich gegeben war. Dabei stellte sich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, zumal im Erkenntnis nicht von der angeführten Judikatur abgewichen wurde. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 15. September 2025