

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Vialto Austria Steuerberatung GmbH, Schwarzenbergplatz 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 12. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Steuernummer ***BfStNr** 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 dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Die Beschwerdeführerin (in der Folge „Bf.“) war für einen österreichischen Arbeitgeber tätig und im Zeitraum 1.1.2014-31.12.2017 nach Italien entsendet. U.a. im Jahr 2016 (in der Folge „Beschwerdejahr“) erzielte sie aus dieser Tätigkeit laufende Bezüge. Außerdem erhielt sie im Jahr 2016 von ihrem Arbeitgeber eine Bonuszahlung für ihre Tätigkeit in Vorjahren.

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich, in der Folge „belangte Behörde“) erließ am 12.11.2018 den **Einkommensteuerbescheid 2016** (in der Folge „angefochtener Bescheid“), mit dem es die laufenden Bezüge und die Bonuszahlung der österreichischen Einkommensteuer unterwarf und eine Nachforderung iH v EUR 153.370,- festsetzte.

Die Bf. erhob am 11.1.2018 **Beschwerde** gegen den angefochtenen Bescheid und brachte im Wesentlichen vor, ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen sei in Italien gelegen und Österreich habe kein Besteuerungsrecht über die laufenden Bezüge gehabt. Der zuvor übermittelte (und dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte) Lohnzettel L24 sei zu stornieren, stattdessen sei der neu übermittelte Lohnzettel L8 zu berücksichtigen. Nur für die Bonuszahlung bestehe ein österreichisches Besteuerungsrecht. Im Übrigen beantragte die Bf. die Berücksichtigung des Kinderfreibetrags in Höhe von EUR 880,- für ihre beiden Kinder. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.4.2019 erkannte die belangte Behörde den beantragten Kinderfreibetrag zu und hielt den angefochtenen Bescheid im Übrigen aufrecht.

Mit nach verlängerter Rechtsmittelfrist am 28.6.2019 eingebrachtem **Vorlageantrag** beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht** vom 16.11.2020 vor und hielt ihren Standpunkt aufrecht. Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.6.2025 wurde der Beschwerdeakt der mit 1.2.2025 neu geschaffenen Gerichtsabteilung 6004 zugeteilt.

Mit **Anschreiben** vom 28.8.2025 wurde die Bf. zur Auskunftserteilung und Unterlagenvorlage aufgefordert. Dieser Aufforderung kam die Bf. mit **Schreiben** vom 27.10.2025 nach. Da die im Anschreiben vom 28.8.2025 gestellten Fragen nicht vollständig beantwortet worden waren, wurde die Bf. mit **Beschluss** vom 4.11.2025 zur vollständigen Beantwortung und Vorlage von Nachweisen für die in Italien erfolgte Besteuerung aufgefordert. Mit **Schreiben** vom 25.11.2025 beantwortete die Bf. die zuvor nicht beantwortete Frage und übermittelte die bereits zuvor vorgelegte italienische Steuererklärung ins Deutsche übersetzt. Mit **Beschluss** vom 6.11.2025 wurde die Bf. zur Beantwortung weiterer Fragen aufgefordert. Dieser Aufforderung kam die Bf. mit **Schreiben** vom 1.12.2025 nach.

Mit **Anschreiben** vom 3.12.2025 wurden die drei Anschreiben und Beschlüsse samt Antwortschreiben an die belangte Behörde weitergeleitet. Mit **Stellungnahme** vom 23.1.2026 bezog die belangte Behörde Stellung zu den von der Bf. gemachten Angaben. Mit **Beschluss** vom 26.1.2026 wurde die Stellungnahme der belangten Behörde an die Bf. weitergeleitet. Mit **Stellungnahme** vom 9.2.2026 äußerte sich die Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 23.1.2026. Diese Stellungnahme wurde der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 11.2.2026 übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. verfügt über eine akademische Ausbildung und war bis zum Jahr 2009 in Kroatien berufstätig. Im Jahr 2009 übersiedelte sie nach Österreich und war bis 2017 in gehobener

Position bei der österreichischen Tochter eines internationalen Konzerns angestellt. In den Jahren 2009 bis 2014 war ihr Arbeitsort ausschließlich Österreich. Ab 1.1.2014 wurde die Bf. von ihrem österreichischen Arbeitgeber zu einer Konzerntochter nach Italien entsendet. Die Entsendung war ursprünglich bis 31.12.2015 befristet. Durch zwei Verlängerungen dauerte die Entsendung schlussendlich bis 31.12.2017 an. Ende 2017 entschied sich die Bf., nicht nach Österreich zurückzukehren, sondern eine Stelle in Deutschland anzunehmen. Ab 2018 war sie für einen neuen Arbeitgeber in Deutschland tätig und zog direkt von Italien nach Deutschland, ohne nochmals nach Österreich zurückzukehren.

Das Dienstverhältnis der Bf. zum österreichischen Arbeitgeber bestand während der gesamten Zeit der Entsendung weiter und ihr Gehalt wurde vom österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt. Sie war während der Entsendung in Österreich sozialversichert. Sie bezog im Beschwerdejahr laufende Bezüge in Höhe von EUR 298.462,74 und eine Bonuszahlung für Leistungen in Vorjahren. Nicht festgestellt werden konnte, auf welches Konto die laufenden Bezüge ausbezahlt wurden. In Italien wurde von den laufenden Bezügen IRPEF (*Imposta sull reddito delle persone fisiche*, ähnlich der österreichischen Lohnsteuer) in Höhe von EUR 153.243,- abgeführt.

Die Bf. bewohnte während ihrer Entsendung eine Wohnung in Italien. Die im Jahr 2012 geborene Tochter der Bf. lebte mit ihr in Italien und besuchte dort ab dem Jahr 2016 einen Kindergarten. Davor war sie von der ebenfalls in Italien lebenden Schwiegermutter der Bf. betreut worden. Der im Jahr 1996 geborene Sohn der Bf. studierte ab Herbst 2015 in England, davor hatte er eine Schule in Wien besucht und in Wien gewohnt. Bis zum Umzug des Sohnes nach England besuchte die Bf. ihn manchmal in Wien oder ihr Sohn besuchte sie in Italien, was häufiger vorkam als die Besuche der Bf. in Wien. Nach dem Beginn seines Studiums besuchte der Sohn der Bf. diese ebenfalls in Italien. Die Bf. bezog in den Jahren 2014-2017 österreichische Familienbeihilfe für beide Kinder. Der Ehemann der Bf. lebte bis Ende 2014 in Österreich. Wo er danach lebte, konnte nicht festgestellt werden.

Die Bf. war ab Mai 2009 und bis März 2019 in Wien polizeilich gemeldet. Bis zum August 2015 hatte die Bf. ihren Hauptwohnsitz in der ***Straße*** gemeldet und dort eine Wohnung inne. Ab August 2015 bis März 2019 war die Bf. in der ***Straße*** hauptgemeldet und hatte dort eine Wohnung inne.

Eine italienische Ansässigkeitsbestätigung für das Jahr 2016 weist die Bf. als abkommensrechtlich in Italien ansässig aus.

Im Beschwerdejahr hielt sich die Bf. im Zeitraum 18.-25. April und 24.-31. Dezember in Österreich auf, an 324 Tagen hielt sie sich in Italien auf. Im Jahr 2014 hatte sie sich an 167,5 Tagen in Italien und an 126,5 Tagen in Österreich aufgehalten. Im Jahr 2015 hatte sie sich an 312,5 Tagen in Italien und an 8 Tagen in Österreich aufgehalten. Im Jahr 2017 hielt sie sich an 227 Tagen in Italien und an 0 Tagen in Österreich auf.

2. Beweiswürdigung

Wohnung ***Straße***

Eine wesentliche Frage in der Beweiswürdigung war, wie sich die Nutzungsmöglichkeit der Bf. an der Wohnung in der ***Straße*** gestaltete.

Die Bf. bringt erstmals in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2025 vor, die Wohnung in der ***Straße*** nicht selbst angemietet, sondern sich lediglich bei einem Freund angemeldet zu haben, um über eine österreichische Adresse für Postsendungen und private Termine bzw. Arzttermine zu verfügen. In ihrer Stellungnahme vom 1.12.2025 bringt die Bf. vor, keinen Schlüssel oder anderweitig sichergestellten dauerhaften Zugang zu dieser Wohnung, kein eigenes Zimmer und keine persönlichen Gegenstände in dieser Wohnung gehabt zu haben.

Irritierend ist, dass diese Tatsache davor niemals geltend gemacht wurde, wo dies doch als Argument ersten Ranges gegen ein Besteuerungsrecht Österreichs bereits nach dem innerstaatlichen Steuerrecht gesehen werden könnte, wodurch kein Rückgriff auf das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge „DBA Österreich-Italien“) nötig wäre. Stattdessen wurde von Anfang an mit dem DBA-rechtlichen Argument des Mittelpunkts der Lebensinteressen in Italien argumentiert, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen doch erst dann von Relevanz ist, wenn in beiden DBA-Staaten ein Wohnsitz vorliegt. Die Bf. war im Beschwerdeverfahren von zwei Kanzleien vertreten, denen allgemein eine hohe Kompetenz im Bereich Global Mobility zugeschrieben werden kann. Warum dieses Argument also erst sieben Jahre nach Erlassung des angefochtenen Bescheides vorgebracht wurde, erschließt sich dem erkennenden Gericht nicht.

Auch in ihrer Stellungnahme vom 2.3.2020 gibt die Bf. an: „Im Jahr 2016 wurde der österreichische Wohnsitz beibehalten“. Diese Stellungnahme wurde auf dem Briefpapier des vorherigen steuerlichen Vertreters der Bf. eingebracht, d.h. es kann davon ausgegangen werden, dass die Bf. diese Stellungnahme nicht alleine ohne inhaltliche Kontrolle verfasst hat. Einem steuerlichen Vertreter muss bewusst sein, welche steuerrechtlichen Implikationen der Begriff „Wohnsitz“ hat und wo allenfalls eine ergänzende Erläuterung nötig ist.

In ihrer Stellungnahme vom 27.10.2025 findet sich die Aussage: „Bitte beachten Sie, dass Frau ***Bf*** im Jahr 2016 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich [...] war“. Das lässt sich nicht mit der Aussage in Einklang bringen, an der Adresse in der ***Straße*** sei nur eine „Pro-forma-Meldung“ erfolgt, zumal die Bf. im Jahr 2016 auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt iSd BAO in Österreich hatte, weil sie sich hier nur wenige Tage aufhielt.

Ein weiterer Widerspruch ergibt sich daraus, dass die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2025 angibt, sie habe sich bei einem *Freund* angemeldet, während sie in ihrer Stellungnahme vom 1.12.2025 angibt, ihre *Freundin* habe sie bei Wienaufenthalten im Zimmer ihrer Tochter untergebracht. Es bleibt unklar, ob es nun ein Freund oder eine Freundin war, der/die der Bf. seine/ihre Wohnung für die polizeiliche Meldung zur Verfügung gestellt haben soll. Realitätsfern scheint auch, dass eine Person mit einem Einkommen in der Größenordnung des Einkommens der Bf. bei Besuchen in Wien samt Familie im Kinderzimmer einer Freundin, die ihr Kind in dieser Zeit ins Wohnzimmer ausquartiert, nächtigen soll.

Nach Ansicht des erkennenden Gericht spricht diese Faktenlage gegen die Glaubhaftigkeit des dahingehenden Vorbringens der Bf. und dafür, dass sie über die Wohnung in der ***Straße*** tatsächlich verfügte und dort nicht nur pro forma gemeldet war. Die Bf. wurde mittels Beschluss vom 26.1.2026 letztmalig zur Vorlage von Belegen dafür aufgefordert, dass die Meldung an der Adresse ***Straße*** nur für die Begründung einer Zustelladresse erfolgte; dieser Aufforderung kam die Bf. mit ihrer Stellungnahme vom 9.2.2026 jedoch nicht nach.

Entrichtung von Steuern in Italien

Weiters strittig war, ob die Bf. in Italien Einkommensteuer für das betreffende Jahr entrichtet hatte und wenn ja, in welcher Höhe.

Während des von der belangten Behörde geführten Verfahrens hatte die Bf. lediglich eine italienische Einkommensteuererklärung in italienischer Sprache samt Eingangsbestätigung der italienischen Steuerbehörde vorgelegt. Auch dem erkennenden Gericht legte sie mit Stellungnahme vom 27.10.2025 nur ebenjenes Dokument vor, obwohl es einen Steuerbescheid bzw. anderweitigen Steuernachweis sowie einen Zahlungsnachweis gefordert hatte. Mit Beschluss vom 4.11.2025 forderte das erkennende Gericht die Bf. zur Vorlage einer deutschen Übersetzung der italienischen Steuererklärung auf und wies darauf hin, dass für die Nachweisführung der bezahlten ausländischen Steuer die Beibringung eines ausländischen Steuerbescheides bzw. Steuernachweises und zusätzlich eines Zahlungsnachweises erforderlich ist. Abermals übermittelte die Bf. nur dieselbe italienische Steuererklärung, diesmal ins Deutsche übersetzt, und verwies darauf, dass es in Italien keinen Steuerbescheid gebe, sondern die Steuerschuld auf Basis der Steuererklärung festgesetzt werde.

Die italienische Steuererklärung weist einen Posten „IRPEF-Einbeholdungen und regionale und kommunale IRPEF-Zuschläge 153.243,00“ aus, wobei es sich bei IRPEF (*Imposta sul reddito delle persone fisiche*) um eine Art italienischer Lohnsteuer handelt. Weiters ist auf der italienischen Steuererklärung eine Steuernachzahlung von EUR 1.473,- als Differenz zwischen Steuerschuld und einbehaltener IRPEF ausgewiesen.

Dass die Steuer in Höhe von EUR 153.243,- tatsächlich einbehalten wurde, ist für das erkennende Gericht glaubhaft, weil sich dieser Betrag auch in der im Akt vorhandenen AEOL-

Mitteilung mit Einbringungsdatum 19.9.2018 findet. Jedoch ist für das erkennende Gericht rein durch die Vorlage der italienischen Steuererklärung nicht hinreichend glaubhaft gemacht, dass auch die Nachzahlung in Höhe von EUR 1.473,- geleistet wurde. Zwar ergibt sich aus der Eingangsbestätigung, dass die Steuererklärung am 16.10.2017 eingereicht wurde, jedoch enthält diese Eingangsbestätigung auch den Vermerk „Die Steuerbehörde wird die gemäß den geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Kontrollen des vorgelegten Dokuments durchführen“. Das Ergebnis dieser Überprüfung ist dem erkennenden Gericht unbekannt und hat die Bf. keine dahingehenden Unterlagen vorgelegt. Auch einen Zahlungsnachweis legte die Bf. bis zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erkenntnisses nicht vor.

Aufenthalt des Ehemannes

Ebenso strittig war, in welchem Land der Ehegatte der Bf. wann gelebt und gearbeitet hat.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 2.3.2020 gab die Bf. an, ihr Ehemann habe 2016 in Italien gelebt und gearbeitet, während sie in der Vorhaltsbeantwortung vom 3.11.2020 angab, ihr Ehemann habe ab 2015 in Slowenien gearbeitet. Zur Klärung dieses Widerspruchs aufgefordert, gab die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2025 an, ihr Ehemann habe bis Juli 2015 in Österreich gelebt, *danach* habe er für ***ArbG*** (als Expatriate von ***ArbG***) gearbeitet, *dann* habe er eine neue Entsendung genommen und sei nach Slowenien gezogen, wo er bis Oktober 2018 geblieben sei. Hier fällt die fehlende Angabe zu konkreten Zeitpunkten auf, stattdessen werden die abstrakten Temporaladverbien „danach“ und „dann“ verwendet. Das deutet möglicherweise darauf hin, dass die Bf. keine weiteren Widersprüche zu ihren bisherigen Vorbringen produzieren wollte.

Ebenfalls in der Stellungnahme vom 27.10.2025 gab die Bf. an: „Ihr Mann blieb mit ihrem Sohn in Österreich, da Herr ***1*** dort bis Juli 2015 arbeitete. Dann zog er aus beruflichen Gründen nach Slowenien“ und „Herr ***1*** lebte bis Juli 2015 in Österreich und bis Oktober 2018 in Slowenien“, was wiederum darauf hindeuten würde, dass der Ehemann direkt von Österreich nach Slowenien zog. Aus dem Vorbringen der Bf. ergibt sich für das erkennende Gericht somit kein eindeutiges Bild, wann der Ehemann in welchem Land gelebt und gearbeitet haben soll.

Angesprochen auf diese Widersprüche führt die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 9.2.2026 lediglich aus: „Hinsichtlich des Aufenthalts der Familie von Frau ***Bf*** entschuldigen wir etwaige Unklarheiten, die sich aus der komplexen familiären Situation ergeben. Wesentlich ist jedoch, dass sich der Ehegatte jedenfalls nicht in Österreich aufhielt. Ob dieser sich in Italien oder Slowenien aufhielt, ist daher für die Beurteilung der Bindungen zu Österreich nicht entscheidungsrelevant“.

Somit scheint lediglich gesichert, dass der Ehemann bis Ende 2014 in Österreich gelebt hat.

Beabsichtigte Rückkehr nach Österreich

Weiters strittig war, ob die Bf. zum Zeitpunkt der ersten Entsendung nach Italien von einer zeitlich begrenzten Auslandstätigkeit mit anschließender Rückkehr nach Österreich ausging.

Die Bf. bringt in ihrer Stellungnahme vom 9.2.2026 zwar vor, nicht von einer Rückkehr nach Österreich ausgegangen zu sein, weil sie im Anschluss unmittelbar ein weiteres Assignment nach Deutschland annahm und dorthin übersiedelte. Widersprüchlich dazu bringt sie jedoch in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2025 vor, Ende 2017 die Wahl zwischen zwei Positionen gehabt zu haben – entweder nach Österreich zurückzukehren oder nach Deutschland zu übersiedeln. Aus Karrieregründen habe sie sich für Deutschland entschieden. Für das erkennende Gericht ist die zeitlich erste Stellungnahme der Bf. glaubhafter und es geht daher davon aus, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Entsendung noch nicht klar war, dass sie nicht nach Österreich zurückkehren würde. Dafür spricht auch die Beibehaltung einer Wohnung in Wien. Nach der VwGH-Rechtsprechung kommt eine Erstaussage erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083). Nach der VwGH-Rechtsprechung steht es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Höhe der Bezüge

Die Feststellung zur Höhe der Bezüge der Bf. ergibt sich aus den vorgelegten Lohnzetteln L1 (Bonus) und L24 (laufende Bezüge). Warum die Bf. im Rahmen der Beschwerde begehrt, in Hinblick auf ihre laufenden Bezüge statt des Lohnzettels L24 einen Lohnzettel L8 zu berücksichtigen, kann das erkennende Gericht nicht nachvollziehen. Beim Lohnzettel L24 handelt es sich um einen Auslandslohnzettel für Tätigkeit in einem Land, dessen Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vorsieht. Beim Lohnzettel L8 handelt es sich um einen Auslandslohnzettel für Tätigkeit in einem Land, dessen Doppelbesteuerungsabkommen die Befreiungsmethode vorsieht. Da das Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien die Anrechnungsmethode vorsieht, hat das erkennende Gericht die Höhe der laufenden Bezüge dem vorliegenden Lohnzettel L24 entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Kinderfreibetrag

Der Kinderfreibetrag in Höhe von EUR 880,- war aufgrund Vorliegens der rechtlichen Voraussetzungen des § 106a EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung zu berücksichtigen.

Laufende Bezüge aus dem Anstellungsverhältnis

Beschwerdegegenständlich ist ausschließlich die steuerliche Behandlung der laufenden Bezüge der Bf.; die steuerliche Behandlung der Bonuszahlung wurde nicht angefochten.

Abkommensrechtliche Ansässigkeit

Die Bf. hatte im Beschwerdejahr sowohl in Österreich als auch in Italien einen Wohnsitz und war in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. Somit muss durch Anwendung der Tie-breaker-Regelung in Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-Italien der Ansässigkeitsstaat für Abkommenszwecke bestimmt werden. Nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien kommt beim Bestehen zweier ständiger Wohnstätten dem Mittelpunkt der Lebensinteressen ausschlaggebende Bedeutung zu.

Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort, zu dem eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Maßgebend ist grundsätzlich das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; 28.10.2014, 2010/13/0169; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059). Bei gleichgewichtigen persönlichen Beziehungen zu einem Vertragsstaat und wirtschaftlichen Beziehungen zum anderen Vertragsstaat ist im Zweifel den näheren persönlichen Beziehungen und dabei wiederum der Gestaltung des Familienlebens der Vorrang zu geben (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145; 19.3.2002, 98/14/0026; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Für die Prüfung der persönlichen Beziehungen ist auf die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen abzustellen, insbesondere im Hinblick auf die gesamte private Lebensführung einer Person; dazu gehören ihre familiären, gesellschaftlichen, politischen, religiösen, sozialen und kulturellen Beziehungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059). Weitere Indizien für engere persönliche Beziehungen können der Wohnsitz der Eltern und Geschwister, die Hauptwohnsitzmeldung, die Zulassung von Pkw und Motorrädern, die Mitgliedschaft in Vereinen oder der Feuerwehr, der Bezug des Arbeitslosenentgelts im Anschluss an eine Beschäftigung sein (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; BFG 7.12.2016, RV/1100130/2014; 6.7.2017, RV/3101116/2015). Der Wohnort volljähriger Kinder wird für die engsten persönlichen Beziehungen der Eltern meist keine große Rolle mehr spielen (*Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art. 4 Rz 41). Der Bezug familienrechtlicher Beihilfen in Österreich ist ein Indiz für engere persönliche Beziehungen zum Inland (*Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art. 4 Rz 41).

Anhaltspunkte, an denen sich die persönlichen Beziehungen der Bf. im Beschwerdejahr festmachen lassen, sind gegenständlich rar. Der (bereits volljährige) Sohn lebte seit Herbst 2015 in England und besuchte die Bf. lediglich ab und an wochenends in Italien. Der Ehemann der Bf. lebte bis Ende 2014 in Österreich, sein danach liegender Aufenthalt konnte nicht festgestellt werden. Lediglich die 2012 geborene Tochter der Bf. übersiedelte mit der Bf. nach Italien und wurde vor dem Eintritt in den Kindergarten im Jahr 2016 von der dort lebenden Schwiegermutter der Bf. betreut. Die Bf. machte trotz Nachfrage durch das erkennende Gericht keine Angaben zu etwaigen Vereinsmitgliedschaften, sozialem Engagement etc. in Österreich oder Italien. Die soziale Verankerung der Bf. in Italien scheint im Beschwerdejahr demnach ebenso schwach ausgeprägt zu sein wie die soziale Verankerung in Österreich.

Jedoch ist auf die Ansicht der OECD und des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen lässt, wenn zwar die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, aber die Wohnung im Inland beibehalten wird (OECD-MK Art. 4 Z 15; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; *Beiser*, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 244). Eine Person, die einen Wohnsitz in einem Staat unterhält, dann aber einen zweiten Wohnsitz in einem anderen Staat begründet, behält ihren Lebensmittelpunkt im ersten Staat bei, es sei denn, die Umstände haben sich so geändert, dass sich der Lebensmittelpunkt nachweislich verlagert hat (*Ismer/Blank in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ Art. 4 Rz 102).

In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass der private Lebensmittelpunkt der Bf. bis zum Beginn der Entsendung in Österreich verfestigt war: Sie lebte hier ab 2009 bis Ende 2013 gemeinsam mit Ehemann, Sohn und (ab deren Geburt) Tochter. Der damals noch minderjährige Sohn der Bf. besuchte eine Schule in Wien und blieb nach Beginn der Entsendung der Bf. noch für weitere etwa eineinhalb Jahre in Österreich wohnen, bevor er zum Studium nach England zog. Der Ehemann arbeitete in Wien und blieb zumindest bis Ende 2014 in Österreich. Die Entsendung der Bf. war auf zwei Jahre befristet und wurde zweimal um je ein Jahr verlängert, war also mit einem zeitlichen Ablaufdatum versehen, währenddessen eine Wohnung in Wien beibehalten wurde. Weiters gab die Bf. an, eine österreichische Adresse u.a. deswegen beibehalten haben zu wollen, um in Österreich Arzttermine wahrzunehmen. Die Tatsache, trotz Aufenthalts und Berufstätigkeit in Italien Arzttermine in Österreich wahrnehmen zu wollen, zeigt eine anhaltende Verbindung zu Österreich auch nach dem Wegzug. Zu bedenken sind weiters der Bezug der Familienbeihilfe in Österreich und das Weiterbestehen der österreichischen Sozialversicherung. Zudem verbrachte die Bf. im Beschwerdejahr den Zeitraum 24.-31. Dezember, d.h. die Weihnachtsfeiertage und Silvester, in Österreich, was ebenfalls für eine gewisse persönliche Verbundenheit spricht.

Für das erkennende Gericht ergeben sich aus dem Gesamtbild der Fakten mit dem Umzug der Bf. nach Italien keine derartige Änderung in ihren Lebensumständen, dass davon ausgegangen

werden müsste, dass ihr Lebensmittelpunkt nicht in Österreich verblieben wäre. Auch konnte lediglich festgestellt werden, dass die Tochter der Bf. nach Italien mitzog und nicht ihre gesamte Familie oder zumindest ihr Ehemann. Die soziale Verankerung der Bf. in Italien kann als lose beschrieben werden. Abgesehen von der Tochter im Kleinkindalter und der Schwiegermutter brachte sie trotz Nachfrage keine sozialen Bezugspersonen in Italien vor.

In der Gesamtschau geht das erkennende Gericht davon aus, dass die Bf. mit Beginn der Entsendung nicht sämtliche Zelte in Österreich abbrechen und ihren persönlichen Lebensmittelpunkt nach Italien verlagern wollte. Somit ist der Mittelpunkt der persönlichen Beziehungen der Bf. im Beschwerdejahr weiterhin in Österreich zu verorten.

Wirtschaftliche Beziehungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193). Für die Bestimmung, zu welchem Vertragsstaat dabei die engeren wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, ist insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend (VwGH 19.3.2002, 98/14/0026). Indizien für eine wirtschaftliche Beziehung zu einem Vertragsstaat können von diesem ausgestellte Arbeitsgenehmigungen und Ansässigkeitsbescheinigungen sein (*Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art. 4 Rz 43).

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Beziehungen der Bf. ist festzuhalten, dass ihr Gehalt für eine in Italien ausgeübte Tätigkeit, aber von einem österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt wurde. Nicht festgestellt werden konnte, auf welches Konto das Gehalt bezahlt wurde. Sowohl die Wohnung in Österreich als auch die Wohnung in Italien standen nicht im Eigentum der Bf. Die vorgelegte italienische Ansässigkeitsbescheinigung hat entgegen der Ansicht der Bf. lediglich Indizwirkung für wirtschaftliche Beziehungen zu Italien (*Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art. 4 Rz 43).

In der Gesamtschau ergibt sich aus Sicht des erkennenden Gerichts keine eindeutig stärkere wirtschaftliche Beziehung der Bf. zu Österreich oder zu Italien. Selbst wenn man den Mittelpunkt der wirtschaftlichen Beziehungen der Bf. in Italien verorten würde, hätte dies er nach Ansicht des erkennenden Gerichts kein derartiges Gewicht, dass er den persönlichen Beziehungen zu Österreich gleichzukommen vermöchte.

Somit ist als Ergebnis festzuhalten, dass die Bf. im Beschwerdejahr für Abkommenszwecke in Österreich ansässig war.

Verteilungsnorm

Da die Bf. ein Gehalt aus einer unselbständigen Tätigkeit bezog, ist Art. 15 DBA Österreich-Italien (Unselbständige Arbeit) einschlägig. Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Italien ist nicht anwendbar, weil die in lit. a-c enthaltenen (kumulativen) Voraussetzungen schon deshalb nicht

erfüllt sind, weil sich die Bf. im Beschwerdejahr länger als 183 Tage in Italien aufgehalten hat. Somit bleibt Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Italien anwendbar. Aufgrund der Ausübung der Tätigkeit in Italien ergibt sich aus dessen Satz 2 ein Besteuerungsrecht beider Vertragsstaaten. Hierbei handelt es sich um eine offene Verteilungsnorm, d.h. sowohl der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat (Österreich) als auch der andere Staat (Italien) dürfen auf diese Einkünfte eine Steuer erheben.

Methodenartikel

Österreich als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat ist zur Anwendung des Methodenartikels in Art. 23 DBA Österreich-Italien verpflichtet. Aus Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Österreich-Italien ergibt sich die Anwendung der Anrechnungsmethode. Österreich hat eine in Italien bezahlte Einkommensteuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag auf die österreichische Steuerschuld anzurechnen. Somit ist die italienische IRPEF auf die österreichische Steuerschuld anzurechnen.

Der Anrechnungshöchstbetrag errechnet sich anhand der Formel *Einkommensteuer (Tarif u. fester Satz) x Auslandseinkünfte (inkl. sonstige Bezüge) / Einkommen (inkl. sonstige Bezüge)* (Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art. 23B Rz 25; s. für viele BFG 5.2.2018, RV/5100934/2015):

- Einkommensteuer: EUR 152.930,33
- Auslandseinkünfte: EUR 344.060,90 (KZ245+KZ220-KZ225)
- Einkommen: EUR 366.235,50 (310.058,60+KZ220-KZ225)
- Anrechnungshöchstbetrag: EUR 143.670,80

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit abweicht, eine solche Rechtsprechung nicht fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht uneinheitlich beantwortet wird.

Linz, am 2. März 2026