



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0625-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Christian Pichler, vom 20. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 26. Mai 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige, eine Angehörige des Staates Bosnien und Herzegowina, reichte am 10. Februar 2009 die „*Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008*“ ein. Sie sei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und beantragte die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für zwei unterhaltsberechtigte Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten und für die kein Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrag zustehe, als außergewöhnliche Belastung. Mit Bescheid vom 26. Mai 2009 wurde der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 vom Finanzamt abgewiesen. Sie sei im Kalenderjahr 2008 als Saisonarbeiterin beschäftigt gewesen. Da ihr Aufenthalt in Österreich jeweils nicht länger als sechs Monate gedauert habe, sei sie in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig. Der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger sei daher abzuweisen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhab die Abgabepflichtige am 20. Juli 2009 fristgerecht Berufung. Sie sei im Kalenderjahr 2008 länger als sechs Monate beschäftigt gewesen. Auf die beiliegende Arbeitsbestätigung ihres Arbeitgebers werde verwiesen. Demnach sei sie in diesem Jahr vom 1. Jänner bis 31. März, vom 1. Juni bis 10. September und vom 20. Dezember bis 31. Dezember im Betrieb des AB (Hotel X) in Y beschäftigt gewesen. Insgesamt habe die Beschäftigung somit deutlich mehr als sechs Monate gedauert, wobei eine ununterbrochene, somit an einem Stück erfolgte Beschäftigung keineswegs gefordert sei. Die Ablehnung der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht korrekt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2009 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO trete die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauere. Während der einzelnen Dienstverhältnisse habe sich die Abgabepflichtige im maßgeblichen Zeitraum vom 18. Dezember 2007 bis 31. März 2008 (ca. 3,5 Monate), vom 1. Juni 2008 bis 10. September 2008 (ca. 3,3 Monate) und vom 20. Dezember 2008 bis 15. März 2009 (ca. 3 Monate) im Inland aufgehalten. Für die einzelnen Zeiträume lägen jeweils eigene Dienstverhältnisse mit jeweils aliquoter Auszahlung von Sonderzahlungen und Bezahlung einer Urlaubsabfertigung vor. Außerdem sei jeweils eine Abmeldung beim Sozialversicherungsträger erfolgt. Damit könnten die einzelnen Zeiträume der Dienstverhältnisse für die Ermittlung der Sechsmonatsfrist nicht zusammengerechnet werden. Bei Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses sei für die Neuaufnahme des nächsten Dienstverhältnisses in Österreich von einem Neubeginn der Sechsmonatsfrist auszugehen. Da die einzelnen Aufenthalte in Österreich daher jeweils nicht länger als sechs Monate gedauert hätten, sei die Abgabepflichtige im Kalenderjahr 2008 in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Dem Berufungsbegehren könne daher nicht entsprochen werden.

Am 31. August 2009 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie verwies auf das bisherige Vorbringen und ergänzte, dass sie im Kalenderjahr 2008 erwiesenermaßen länger als sechs Monate im Inland immer im selben Betrieb beschäftigt gewesen sei. Gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO trete die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauere. Genau dieser Umstand liege gegenständlich vor. Die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Ansicht, dass die einzelnen Zeiträume der Dienstverhältnisse nicht zusammengerechnet werden könnten, sei durch den Wortlaut der zitierten Gesetzesstelle nicht gedeckt. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben und der Abgabenbehörde erster Instanz die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 aufzutragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Angehörige des Staates Bosnien und Herzegowina, ist (dem vorliegenden Versicherungsdatenauszug zufolge) seit dem 1. Jänner 2004 als Saisonarbeiterin in Österreich beschäftigt. Ihr Arbeitgeber war stets AB in Y (Hotel X), der ihr für die Zeiten der Beschäftigung auch eine Unterkunft zur Verfügung stellte. Für den hier maßgeblichen Zeitraum sind folgende Beschäftigungszeiten ausgewiesen: 18. Dezember 2007 bis 31. März 2008, 1. Juni 2008 bis 10. September 2008, 20. Dezember 2008 bis 15. März 2009.

Streit besteht darüber, ob die Bw. als Saisonarbeiterin in Österreich unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Davon hängt in weiterer Folge ab, ob Unterhaltsleistungen für ihre zwei unterhaltsberechtigten Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten und für die kein Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Gemäß [§ 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) ist bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen ausgeschlossen.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Gemäß [§ 1 Abs. 3 EStG 1988](#) sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 leg.cit. aufgezählten Einkünfte.

Gemäß [§ 26 Abs. 1 BAO](#) hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Zwischen den Verfahrensparteien besteht Einvernehmen darüber, dass die Bw. im Jahr 2008 keinen inländischen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hatte. Zu untersuchen ist daher, ob in diesem Jahr unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des gewöhnlichen Aufenthaltes der Bw. im Inland gegeben war.

Gemäß [§ 26 Abs. 2 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. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Die Bw. begibt sich nach Österreich, um hier zu arbeiten. Sie ist als Saisonarbeiterin tätig. Nach Beendigung ihrer saisonbedingten Arbeit kehrt sie zu ihrer Familie nach Bosnien und Herzegowina zurück, wo sie ihren Wohnsitz hat. Als Saisonarbeiter bezeichnet man Personen, die nur für einen vorübergehenden Zeitraum, die Saison, eine Erwerbstätigkeit ausüben. Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 AuslBG](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung [BGBI. I Nr. 78/2007](#) war der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit im Falle eines vorübergehenden zusätzlichen Arbeitskräftebedarfs, der aus dem im Inland verfügbaren Arbeitskräftepotenzial nicht abgedeckt werden konnte, ermächtigt, innerhalb des hiefür nach der Niederlassungsverordnung ([§ 13 NAG](#)) vorgegebenen Rahmens jeweils mit Verordnung zahlenmäßige Kontingente für eine zeitlich befristete Zulassung ausländischer Arbeitskräfte in einem bestimmten Wirtschaftszweig, in einer bestimmten Berufsgruppe oder Region festzulegen. Gemäß [§ 5 Abs. 3 AuslBG](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung [BGBI. I Nr. 78/2007](#) waren Beschäftigungsbewilligungen im Rahmen von Kontingenzen gemäß Abs. 1 Z 1 leg.cit. mit einer Geltungsdauer von höchstens sechs Monaten zu erteilen.

Die Zulassung der Bw. als befristet Beschäftigte erfolgte über die Erteilung von Beschäftigungsbewilligungen durch das Arbeitsmarktservice und die Erteilung von Aufenthaltserlaubnissen (Aufenthaltsvisa, Sicherungsbescheinigungen). Unter [§ 5 AuslBG](#) fallende Beschäftigte (Saisoniers), die nicht zur sichtvermerksfreien Einreise berechtigt sind (somit Drittstaatsangehörige), dürfen ihre Tätigkeit gemäß [§ 24 Fremdenpolizeigesetz 2005](#) nur nach Erteilung eines Aufenthaltsvisums (Visum D) aufnehmen. Mit E-Mail vom 23. August 2011 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. die vom Arbeitsmarktservice Z am 17. Dezember 2007, 2. Juni 2008 und 19. Dezember 2008 für den hier maßgeblichen Zeitraum gemäß [§ 5 AuslBG](#) erteilten Beschäftigungsbewilligungen. Die Beschäftigungsbewilligungen erloschen mit Beendigung der bewilligten Beschäftigungen. Der Antritt und die Beendigung der Beschäftigungen der Bw. waren dem Arbeitsmarktservice binnen drei Tagen anzugeben. Dem in Kopie vorgelegten Reisepass der Bw. ist zu entnehmen, dass für die in den Beschäftigungsbewilligungen ausgewiesenen Zeiträume entsprechende Aufenthaltsvisa erteilt wurden und die Bw. jeweils unmittelbar vor Aufnahme der Beschäftigungen nach Österreich eingereist bzw. unmittelbar nach deren Beendigung wieder ausgereist ist.

Befristet Beschäftigten wird nur ein vorübergehender Aufenthalt gestattet, der mit der Auflösung des befristeten Arbeitsverhältnisses endet. Vor diesem Hintergrund führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. September 1965, Zl. 2232/64, aus wie folgt:

„Die Tätigkeit als Saisonarbeiterin allein lässt aber schon erkennen, dass der Aufenthalt der Beschwerdeführerin im Inlande nur vorübergehend ist, weil solche Personen, wenn sie aus dem Auslande kommen, in der Regel nur auf mehr oder weniger kurze Zeit zur Verrichtung bestimmter Arbeiten nach Österreich einreisen. Die zeitliche Tätigkeit eines Saisonarbeiters ist

von vornherein begrenzt und die Absicht des Saisonarbeiters ist an sich auch nur auf die vorübergehende zeitliche Arbeitsleistung gerichtet. Dass dies im Streitfall etwa anders gewesen wäre, wurde von der Beschwerdeführerin niemals behauptet. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin wiederholt seit dem Jahre 1961 nach Österreich kam, um hier als Saisonarbeiterin die Arbeit aufzunehmen, rechtfertigt allein noch keineswegs die Annahme, dass die Beschwerdeführerin nicht nur vorübergehend in Österreich verweilen wollte. Er ist im Gegen teil geeignet - wie bereits ausgeführt -, die Annahme zu rechtfertigen, dass der Aufenthalt der Beschwerdeführerin in Österreich nur vorübergehend - nämlich für die Zeit der Saisonarbeit - gedacht war."

Auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 28. September 1965, Zl. 2232/64, hatte die Bw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Streitjahr nach Maßgabe des [§ 26 Abs. 2 erster Satz BAO](#) unzweifelhaft nicht in Österreich. Zu prüfen ist in weiterer Folge, ob die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Subsidiärtatbestandes des [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) dadurch eingetreten ist, dass der Aufenthalt der Bw. im Inland länger als sechs Monate gedauert hat. Der Argumentation der Bw. zufolge sei sie im Kalenderjahr 2008 erwiesenermaßen länger als sechs Monate im Inland immer im selben Betrieb beschäftigt gewesen, weshalb die unbeschränkte Steuerpflicht iSd [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) eingetreten sei.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann der Bestimmung des [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) nicht entnommen werden, dass Aufenthalte im Inland innerhalb eines (Kalender-)Jahres stets zusammenzurechnen sind. [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) ist vielmehr dahingehend auszulegen, dass ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt im Inland von mehr als sechs Monaten zur unbeschränkten Steuerpflicht führt.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt mit dieser Auslegung des [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) der Argumentation von Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, 339 ff. Der in Rede stehende zweite Aufenthaltstatbestand des [§ 26 Abs. 2 BAO](#), nämlich die Sechs-Monate-Regel, stellt von vornherein nur auf den „*Aufenthalt*“ im Inland ab, und verbindet nicht, wie der erste Tatbestand, die unbeschränkte Abgabepflicht mit dem „*gewöhnlichen Aufenthalt*“. Demnach ist in diesem Zusammenhang Aufenthalt weniger als gewöhnlicher Aufenthalt. Aufenthalt ist bloßes Dasein, Anwesen sein, körperliches Verweilen, gleichgültig unter welchen Umständen sich der Aufenthalt vollzieht und ob bzw. welche Umstände für eine kürzere oder längere Dauer des Aufenthaltes sprechen. Allein der Zeitablauf des „*Aufenthaltes*“ (**der ununterbrochenen körperlichen Anwesenheit**) löst nach [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) unbeschränkte Steuerpflicht aus. In diesem Zusammenhang wird auch auf § 9 der deutschen AO verwiesen, der dezidiert einen „*zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt*“ als Tatbestandsmerkmal für die Sechs-Monate-Regel enthält.

Im Streitfall liegen zeitlich zusammenhängende Aufenthalte der Bw. im Inland mit einer ununterbrochenen körperlichen Anwesenheit von mehr als sechs Monaten nicht vor. Die Bw. hielt

sich im maßgeblichen Zeitraum im Rahmen ihrer Beschäftigungsverhältnisse vom 18. Dezember 2007 bis 31. März 2008 (ca. 3,5 Monate), vom 1. Juni 2008 bis 10. September 2008 (ca. 3,3 Monate) und vom 20. Dezember 2008 bis 15. März 2009 (knapp 3 Monate), somit jeweils weniger als sechs Monate, im Inland auf. Unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Subsidiaritätbestandes des [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) ist demnach nicht eingetreten.

Begibt sich eine im Inland aufhaltende Person vorübergehend ins Ausland, so führt dies vor allem dann nicht zu einer endgültigen Beendigung des Laufes der sechsmonatigen Aufenthaltsfrist (mit der Wirkung, dass diese nach Rückkehr neu zu laufen beginnt), wenn der Auslandsaufenthalt das übliche Maß einer Urlaubs- und/oder Geschäftsreise nicht überschreitet und die für den Inlandsaufenthalt maßgebenden Gründe darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung ihres vorübergehenden Auslandsaufenthaltes wiederum ins Inland zurückkehrt. Derartige kurzfristige Auslandsaufenthalte (zB Urlaube, Geschäftsreisen, Familienheimfahrten) haben lediglich die Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes zur Folge. Die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung wird unter diesen Umständen bei Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht mitgezählt (vgl. Ritz, BAO³, § 26 Tz 22, mwH).

Werden Arbeitsverhältnisse hingegen durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubsabfindung vollständig abgewickelt, handelt es sich um Beendigungen dieser Arbeitsverhältnisse, die auch die Sechsmonatsfrist des [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) im Fall des Wegzugs des Arbeitnehmers ins Ausland beenden. Weitere Indizien für die Auflösung (Beendigung) des Dienstverhältnisses sind beispielsweise die Auszahlung von Abfertigungen und die Abmeldung bei der Sozialversicherung. Bei einer solchen Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechs-Monate-Zeitraumes im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland auszugehen. Mehrere kurzfristige Inlandsaufenthalte, die für sich und in keinem Zusammenhang zueinander stehen, werden somit zur Ermittlung der Sechsmonatsfrist nicht zusammenge-rechnet (vgl. auch Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, 340).

Auch im Streitfall ist von einer vollständigen Abwicklung der (saisonalen) Beschäftigungsverhältnisse der Bw. auszugehen. Der Antritt und die Beendigung der einzelnen Beschäftigungen wurden dem Arbeitsmarktservice - den vorgelegten Beschäftigungsbewilligungen zufolge - binnen drei Tagen angezeigt, es erfolgte - dem vorgelegten Versicherungsdatenauszug zufolge - jeweils auch eine An- und Abmeldung bei der Sozialversicherung. Der Bw. wurden - den vorliegenden Lohnzetteln zufolge - aliquot auch Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsbezug) für die befristeten Beschäftigungsverhältnisse ausbezahlt. Nach Beendigung der (saisonalen) Dienstverhältnisse hat sich die Bw. - bis zur späteren Wiederkehr nach Österreich - nicht nur vorübergehend im Ausland aufgehalten. So kehrte sie nach Auflösung der befristeten Arbeits-

verhältnisse wieder an ihren Familienwohnsitz in Bosnien und Herzegowina zurück und hielt sich dort - den vorgelegten Ausreise- und Einreisebestätigungen zufolge - jeweils mehrere Monate auf.

Mangels eines Wohnsitzes und ihres gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland ist die Bw. im Streitfall nicht unbeschränkt steuerpflichtig iSd [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. September 2011