

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgmbH, Wagramer Straße 19 (IZD-T), 1220 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 9.8.2010 und 20.4.2012, betreffend Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuervorauszahlungen 2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2009 sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Einkommensteuervorauszahlungen 2012 werden mit EUR 0,00 festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war in den Streitjahren 2009 und 2011 bei der Firma D. nichtselbständig beschäftigt. Im Veranlagungsjahr 2009 war sie bis 30. Juni nach Slowenien und ab 1. Juli nach Tschechien entsandt.

Das Finanzamt erließ am 9. August 2010 den Einkommensteuerbescheid 2009 und legte der Berechnung österreichische Einkünfte von EUR - 8.418,37 und unter Progressionsvorbehalt zu erfassende ausländische Einkünfte von EUR 430.863,93 zu Grunde.

Die steuerliche Vertretung der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 mit Schriftsatz vom 13. August 2010 Berufung und führte darin aus, dass die Bf. bis 30. Juni nach Slowenien und ab 1. Juli nach Tschechien entsandt worden sei. Sie sei von 1. April 2006 bis 30. Juni 2009 bei der slowenischen Gesellschaft und ab 1. Juli 2009 bis

voraussichtlich 30. Juni 2011 bei der tschechischen Gesellschaft tätig. Österreich habe gemäß Art. 15 Abs. 2 lit b DBA Slowenien/Österreich das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die im Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2009 in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen seien. Da die Bf. ab 1. Juli 2009 in Österreich keine Arbeitstage ausgeübt habe, stehe gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA Tschechien/Österreich Tschechien das Besteuerungsrecht zu.

Der ursprüngliche Lohnzettel habe diese Einkünfte als Einkünfte im Rahmen der Montageklausel ausgewiesen, was die Berücksichtigung dieser Bezüge im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bewirkt habe. D. Österreich GmbH habe daher eine Korrektur der übermittelten Lohnzettel durchgeführt. Im Zuge der Veranlagung seien die von D. Österreich GmbH berichtigten Lohnzettel nicht berücksichtigt worden. In der Beilage finde sich eine Kopie der berichtigten Lohnzettel.

Nach einer Überprüfung des Lohnzettels durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Ansicht vertrat, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. sei im Streitjahr in Österreich gelegen gewesen, weshalb auch die in Slowenien im Zeitraum 1.1.-30.3.2009 erzielten Einkünfte - da unter 183 Tagen - in Österreich zu versteuern seien, änderte das Finanzamt den Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2012 insofern ab, als es die österreichischen Einkünfte mit EUR 118.702,53 und die ausländischen Einkünfte mit EUR 208.556,71 ansetzte.

Die steuerliche Vertretung stellte mit Schreiben vom 4. Mai 2012 einen Vorlageantrag und führte darin noch einmal aus, dass die Bf. im Veranlagungsjahr 2009 bis 30. Juni nach Slowenien und ab 1. Juli nach Tschechien entsandt worden sei. Sie sei von 1. April 2006 bis 30. Juni 2009 bei der slowenischen und ab 1. Juli 2009 bis 31. Dezember 2010 bei der tschechischen Gesellschaft tätig gewesen. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der Bf. nach Slowenien und in die Tschechische Republik verlagert hätten, sei die Bf. gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR bis 30. Juni 2009 in Slowenien bzw. gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich/Tschechien ab 1. Juli 2009 in der Tschechischen Republik ansässig zu sehen. Kopien der jeweiligen Ansässigkeitsbescheinigungen der Bf. für die Slowakei und die Tschechische Republik könnten bei Bedarf organisiert und dem Finanzamt vorgelegt werden.

Österreich habe gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Slowenien/Österreich das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die im Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2009 in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen seien. Da die Bf. ab 1. Juli 2009 in Österreich keine Arbeitstage ausgeübt habe, stehe gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA Tschechien/Österreich Tschechien das Besteuerungsrecht zu.

Mit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, datiert mit 13. August 2010, seien dem Finanzamt Kopien der von der D. Österreich GmbH berichtigten Lohnzettel 2009 übermittelt worden. Im Zuge der Veranlagung seien die korrigierten Lohnzettel nicht berücksichtigt worden. Es sei eine laut Bescheidbegründung vom

Betriebsstättenfinanzamt andere Aufteilung des Lohnzettels durchgeführt worden. Diese vom Finanzamt durchgeführte Lohnzettelkorrektur sei nicht nachvollziehbar.

In der Anlage würden die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 der Bf., aus welcher die Aufteilung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2009 ersichtlich seien, übermittelt. Im Veranlagungsjahr 2009 hätte die Bf. von 1. Jänner bis 31. Dezember insgesamt 224,5 Arbeitstage, wobei 4 Arbeitstage auf Österreich und 220,5 Arbeitstage auf Slowenien, die Tschechische Republik und Drittländer entfielen, gehabt. Die D. Österreich GmbH habe daher eine Korrektur der übermittelten Lohnzettel durchgeführt. Des weiteren würden in der Anlage Kopien der berichtigten Lohnzettel 2009 sowie die Kalenderaufzeichnungen, die dies dokumentieren, übermittelt. Weiters werde - da die Bf. ab 2011 nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte beziehe - die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2012 und Folgejahre mit EUR 0,00 beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dieser richtete folgendes Schreiben an die steuerliche Vertretung der Bf.:

"Nach der Aktenlage scheint Ihnen das nunmehr beigeschlossene E-Mail des Betriebsfinanzamtes, aus dem die Gründe für die Korrektur des Lohnzettels ersichtlich sind, bislang noch nicht zur Kenntnis gebracht worden zu sein.

Die Berufsbehörde teilt vorläufig die darin zum Ausdruck kommende Ansicht, dass Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen jedenfalls im Streitjahr in Österreich gelegen war. Hierfür spricht der im E-Mail angeführte Umstand, dass Sie in der Wohnung 1090 Wien, ..., die in Ihrem Hälfteigentum steht, hauptgemeldet sind. Sie leben mit Ihrem Ehemann ... in aufrechter Ehe; dieser erzielt in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und hat wohl unbestrittenermaßen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Weiters haben Sie in Ihrer Einkommensteuererklärung 2009 den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind beantragt und bei der Veranlagung zugesprochen erhalten.

Aus all dem ergibt sich, dass Sie jedenfalls im Streitjahr die engeren persönlichen und auch wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich gehabt haben. Trifft dies aber zu, ist Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen, weshalb auch Österreich das Besteuerungsrecht für die in den anderen Staaten (ausgenommen Tschechien) bezogenen Einkünfte zusteht."

Die steuerliche Vertretung äußerte sich mit Schreiben vom 7. Oktober 2013 wie folgt:

"...Unsere Mandantin wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber, der Firma D. Österreich GmbH vom 1. April 2006 bis 30. Juni 2009 nach Slowenien und vom 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2011 in die Tschechische Republik entsandt. Sowohl in Slowenien als auch in der Tschechischen Republik begründete unsere Mandantin einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung. Der österreichische Wohnsitz wurde für die Dauer der Entsendungen nicht aufgegeben. Demnach war unsere Mandantin im Veranlagungsjahr 2009 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich.

Der Auslandsaufenthalt betrug in Summe fast 5 Jahre. Gem. EStRL Rz 7596 ist für Auslandsaufenthalte zwischen 3 und 5 Jahren die Frage der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Einzelfall an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalls zu klären.

Gem. EStRL 7593 gilt als Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") in den Doppelbesteuerungsabkommen jener Staat, in dem der Abgabepflichtige im Sinne der Abkommen ansässig ist, dh. primär über eine ständige Wohnstätte (für Österreich gilt § 26 BAO) verfügt. Im Falle eines Wohnsitzes in beiden Vertragsstaaten (Doppelwohnsitz) wird die Ansässigkeit auf Grund des Gesamtbildes, in erster Linie der persönlichen aber auch der wirtschaftlichen Verhältnisse beurteilt (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen wird nach Maßgabe der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen bestimmt. Hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist die gesamte persönliche Lebensführung, insbesondere das familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Umfeld erheblich. Die persönlichen Beziehungen schlagen sich unter anderem in der Gestaltung der Familienlebens nieder. Im Regelfall bestehen die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig Tag für Tag mit seiner Familie lebt, sodass der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person am Ort des Aufenthalts der Familie zu finden sein wird. Diese Annahme setzt im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie als weiteren Umstand das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus (VwGH vom 11.04.1991, 90/16/0232).

Sowohl der Ehemann als auch die Tochter haben unsere Mandantin sowohl nach Slowenien als auch in die Tschechische Republik begleitet. Die Tochter besuchte von 01. September 2006 bis 30. Juni 2009 die "Quality School International Ljubljana" und ab 01. September 2009 die "English International School of Prague".

Laut den Kalenderaufzeichnungen 2009 hielt sich unsere Mandantin an insgesamt 30 Tagen in Österreich auf (davon 4 Arbeitstage). Die restlichen Anwesenheitstage entfallen auf Slowenien, die Tschechische Republik und diverse Drittstaaten. Die auf die einzelnen Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutendes quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (VwGH vom 27.10.1988, 88/16/0068, VwGH vom 19.02.1987, 86/16/0198).

Aufgrund der vorliegenden oben erwähnten Umstände im Veranlagungsjahr 2009 ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen unserer Mandantin bis 30. Juni 2009 in Slowenien und ab 01. Juli 2009 in der Tschechischen Republik zu sehen ist. Demnach stehen Slowenien bis 30. Juni 2009 bzw. der Tschechischen Republik ab 01. Juli 2009 das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen unserer Mandantin zu. In Österreich sind ausschließlich die auf die österreichischen Arbeitstage entfallenden Bezüge samt der auf Österreich entfallende Vorteil aus der Ausübung der Stock Options zu versteuern.

Dem Schreiben des Finanzamtes Wien 1/23 ist zu entnehmen, dass "ein ständiger, unterjähriger Wechsel der Ansässigkeit je nachdem, wo sich der Steuerpflichtige augenblicklich aufhält (hier zuerst Slowenien, dann Tschechien), jedenfalls nicht möglich" ist. Wir möchten darauf hinweisen, dass sich die Ansässigkeit unserer Mandantin im Jahr 2009 einmalig von Slowenien in die Tschechische Republik verlagert hat. Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass gem. EStRL Rz 7597 ein unterjähriger Wechsel des Mittelpunkts der Lebensinteressen möglich ist..."

Der unabhängige Finanzsenat richtete am 10. Oktober 2013 folgendes Schreiben an das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg mit der Bitte um Überprüfung des Sachverhaltes:

"Im Berufungsfall ist strittig, ob die Berufungswerberin im Streitjahr 2009 ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt hat. Auf Grund der Aktenlage hat dies die Berufungsbehörde zunächst unterstellt und an die Berufungswerberin den in der Beilage angeschlossenen Vorhalt zugestellt.

Aus dem Antwortschreiben der Berufungswerberin geht allerdings hervor, dass der Ehemann und die Tochter sie nach Slowenien und die tschechische Republik begleitet haben. Die Tochter habe auch in dieser Zeit jeweils im Ausland Schulen besucht.

Trifft dies zu, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde angenommen werden, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Streitjahr tatsächlich nicht im Inland befunden hat. Somit wäre das Berufungsvorbringen zutreffend, wonach Österreich kein Besteuerungsrecht für die aus Tschechien bezogenen Einkunftssteile hat..."

Der Amtsvertreter teilte telefonisch mit, dass unter der Voraussetzung, dass die im Schreiben der Bf. vom 7. Oktober 2013 angeführten Umstände zutreffend wären, das Finanzamt gegen eine Stattgabe der Beschwerde keine Einwendungen erheben würde.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die steuerliche Vertreterin der Bf. wurde vom Richter telefonisch gebeten, den nicht in Österreich gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die Bf. kam dieser Aufforderung mit Schreiben vom 15. Mai 2014 nach:

"...Der Mittelpunkt der Lebensinteressen wird nach Maßgabe der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen bestimmt. Hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist die gesamte persönliche Lebensführung, insbesondere das familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Umfeld erheblich. Die persönlichen Beziehungen schlagen sich unter anderem in der Gestaltung der Familienlebens nieder. Im Regelfall bestehen die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig Tag für Tag mit seiner Familie lebt, sodass der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person am Ort des Aufenthalts der Familie zu finden sein wird.

Sowohl der Ehemann als auch die Tochter haben unsere Mandantin sowohl nach Slowenien als auch in die Tschechische Republik begleitet. Die Tochter besuchte vom 15. Mai 2006 bis 19. Juni 2009 die "Quality School International of Ljubljana" und ab 31. August 2009 bis 17. Dezember 2010 die "English International School of Prague". Die Schulbesuchsbestätigungen für die Tochter unserer Mandantin sowohl von Slowenien als auch von der Tschechischen Republik sind beigelegt.

Bezüglich der Meldebestätigungen für den Ehegatten konnte uns nur eine Meldebestätigung von Slowenien zur Verfügung gestellt werden. Falls notwendig, kann als Nachweis über den tschechischen Wohnsitz eine Bestätigung seitens des Vermieters, welche belegt, welche Personen in dieser Wohnung beginnend mit 1. Juli 2009 gewohnt haben, nachgereicht werden.

Der Lebensmittelpunkt unserer Mandantin ist im Veranlagungsjahr 2009 zunächst bis 30. Juni 2009 in Slowenien und im Anschluss ab 1. Juli 2009 in der Tschechischen Republik zu sehen. Aufgrund der oben dargestellten Umstände ist allein aufgrund der Tatsache, dass die Tochter unserer Mandantin den Schulbesuch in beiden Ländern fortgesetzt hat, von einer Veranlagung der Ansässigkeit unserer Mandantin von Österreich nach Slowenien sowie im Anschluss von Slowenien in die Tschechische Republik auszugehen. Demnach stehen Slowenien bis 30. Juni 2009 bzw. der Tschechischen Republik ab 1. Juli 2009 das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen unserer Mandantin zu. Österreich steht das Besteuerungsrecht nur auf die Bezüge, welche auf die österreichischen Arbeitstage im Jahr 2009 entfallen, zu..."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Artikel 4 DBA Österreich - Slowenien lautet auszugsweise:

"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. 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:

a) Die Person gilt als 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 in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige

Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;..."

Artikel 15 DBA Österreich - Slowenien lautet auszugsweise:

"Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 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.

(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

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und*
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat..."*

Artikel 4 DBA Österreich - Tschechische Republik entspricht mit kleinen Modifikationen dem Artikel 4 DBA Österreich - Slowenien und Artikel 14 DBA Österreich - Tschechische Republik dem Artikel 15 DBA Österreich - Slowenien, enthält allerdings abweichende Regelungen betreffend Berechnung der Aufenthaltstage.

Entscheidend ist daher, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. befunden hat. Aufgrund der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen kann davon ausgegangen werden, dass dieser im Streitjahr nicht in Österreich gelegen war. Die Tochter der Bf. hat im jeweiligen Beschäftigungsland der Bf. eine Schule besucht, auch ihr Ehegatte hat - wie nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde - mit ihr den Wohnsitz im Ausland geteilt. Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann bedenkenlos davon ausgegangen werden, dass die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen im Streitjahr zu Slowenien bzw. zur tschechischen Republik bestanden haben. Österreich hat daher nur das Besteuerungsrecht für die tatsächlich in Österreich verbrachten Beschäftigungstage.

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der vorliegende Sachverhalt, wonach der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. im Streitjahr nicht im Inland gelegen war, in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde. Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

Wien, am 13. Juni 2014