



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 19. April 2011 betreffend Einkommensteuer für 2008 und 2009 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2011 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Vor Erlassung der berufungsgegenständlichen Bescheide nahm die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers (Bw.) "zur Veranlagungspflicht" wie folgt Stellung (Schreiben vom 15.1.2010, AS 16f/09):

"(Der Bw.) ist seit 1.1.1993 Dienstnehmer der D... AG, CH-..., sein einziger Wohnsitz befindet sich ebenfalls in CH-.... . (Der Bw.) hält sich nachweislich nur 2 bis 3 Tage im Monat zur Unterstützung von Softwareentwicklungsprojekten in Österreich auf.

Weiters ist anzumerken, dass die für 2008 übermittelten Lohnzetteldaten hinsichtlich der Anschrift und des Beschäftigungsausmaßes nicht völlig korrekt waren. Bei beiden Dienstverhältnissen handelt es sich eigentlich um Teilzeitbeschäftigungen.

Da wie aus den Aufzeichnungen hervorgeht kein Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich besteht, ist nicht von Einkünften iSd § 25 EStG sondern von Einkünften iSd § 98 Abs. 1 Z 4 auszugehen, weshalb auch § 41 EStG nicht zur Anwendung kommt.

Die Veranlagungsvorschriften für beschränkt steuerpflichtige Dienstnehmer werden im § 102 Abs. 2 Z 3 EStG geregelt, wonach eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat. Diese Rechtsansicht wird durch die Rz 1241e LStR 2002 ausdrücklich bestätigt. Im Namen (des Bw.) möchten wir Sie nochmals darauf hinweisen, dass (der Bw.) nicht von seinem Veranlagungsrecht Gebrauch machen wird."

Die Sachbearbeiterin des Finanzamtes teilte der steuerlichen Vertretung des Bw. Folgendes mit (E-Mail vom 29.9.2010, AS 20/09):

"1) Nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO tritt die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. Dabei handelt es sich um einen Subsidiartatbestand (Stoll, BAO, Band 1, 339). Primär entscheidet der Wohnsitz, dann der gewöhnliche Aufenthalt (nicht nur vorübergehendes Verweilen im Inland), dann erst die Sechs-Monate-Regelung:

Es kommt nicht darauf an, dass die Sechsmonatsfrist voll in ein Kalenderjahr (Besteuerungszeitraum) fällt. Sie kann sich auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken. Mehrere nur kurzfristige Inlandsaufenthalte, die in keinem Zusammenhang zueinander stehen, werden zur Ermittlung der Sechsmonatsfrist nicht zusammengerechnet (Stoll, BAO, Band 1, 340).

Lt. Aktenlage steht (der Bw.) zumindest seit September 2002 in einem Beschäftigungsverhältnis zur Firma D... und seit November 2007 in einem Beschäftigungsverhältnis zur Firma D... .

2) Lt. Ihrer Stellungnahme hält sich (der Bw.) zwar immer nur kurzfristig in Österreich auf, diese Aufenthalte erfolgen jedoch regelmäßig und stehen in einem Zusammenhang, nämlich Verrichtung von Dienstleistungen für dieselben Arbeitgeber.

Aufgrund dieses Sachverhaltes erscheint die Annahme gerechtfertigt, dass unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt gemäß § 1 Abs. 3 EStG iVm § 26 BAO (Ausübung der Tätigkeit erfordert eine dauernde, wenn auch immer wieder unterbrochene, Anwesenheit in Österreich, sodass die Aufenthalte unter Umständen erfolgen, die im Sinn von § 26 Abs. 2 BAO erkennen lassen, dass er hier nicht nur vorübergehend verweilt, jedenfalls aber liegt ein Überschreiten der Sechsmonatsfrist ab 2008/2009 vor).

3) Es liegt daher nach h.a. Ansicht Veranlagungspflicht bereits ab dem Jahr 2007 vor."

Das Finanzamt führte Arbeitnehmerveranlagungen für 2008 und 2009 durch (Bescheide vom 19.4.2011, AS 1ff/08, 1ff/09).

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden für 2008 und 2009 auf Grund der jeweils beiden übermittelten Lohnzettel angesetzt. Dadurch ergaben sich Abgabennachforderungen in Höhe von € 6.439,56 bzw. € 6.390,00.

Hingewiesen wurde darauf, dass der Bw. "während des Jahres gleichzeitig von mehreren

auszahlenden Stellen Bezüge erhalten (hat). Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausbezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Die gleichlautenden Begründungen der Bescheide lauten wie folgt:

"Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu."

Die gesonderte Bescheidbegründung hat nachstehenden Inhalt:

"Im vorliegenden Fall besteht kein gewöhnlicher Aufenthalt des Abgabepflichtigen im Sinn des § 26 Abs. 2 erster Satz BAO in Österreich.

Zu prüfen bleibt, ob der Abgabepflichtige zufolge der "Sechs-Monate-Regelung" iSd § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (siehe dazu Ausführungen im Abschnitt 3 der in der Anfrage zitierten Fachbereichsinfo). Die tatbestandsmäßige Voraussetzung für diese Prüfung, dass nämlich die unbeschränkte Steuerpflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt anknüpft, ist im Hinblick auf § 1 Abs. 2 EStG 1988 unzweifelhaft erfüllt.

Nach dem Subsidiartatbestand gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO tritt die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt (ohne das Beiwort "gewöhnlich", dem eine eigenständige gesetzliche Bedeutung zukommt) im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall ist unbeschränkte Steuerpflicht selbst dann gegeben, wenn die Umstände des Einzelfalles ansonsten auf ein nur vorübergehendes Verweilen im Inland schließen lassen. Nach der vorherrschenden Auffassung in Literatur und Rechtsprechung muss die Frist von sechs Monaten weder ununterbrochen noch innerhalb eines Kalenderjahres erfüllt sein (vgl. Ritz, BAO, § 26 Tz 22, und die dort angeführten Nachweise).

Von Bedeutung sind vielmehr die einzelfallspezifischen Gründe – wie insbesondere die Beibehaltung des Beschäftigungsverhältnisses im Inland, ohne dass zur Ausübung der Tätigkeit die ununterbrochene körperliche Anwesenheit des Abgabepflichtigen erforderlich ist –, die objektiv darauf schließen lassen, dass die betreffende Person regelmäßig und immer wieder ins Inland zurückkehrt. Unter dieser Voraussetzung sind Auslandsaufenthalte bzw. Unterbrechungen der Anwesenheit im Inland so zu werten, dass sie zwar bei Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht mitgezählt werden, andererseits aber auch zu keiner Beendigung, sondern eben nur zu einer Hemmung des Fristenlaufes führen. Auch die ursächliche und zugleich die Steuerpflicht begründende Veranlassung für die (regelmäßigen) Inlandsaufenthalte fällt ja durch die Auslandsunterbrechungen (unerheblich ist, aus welcher

Veranlassung diese erfolgen) nicht weg. Das wird auch zur Begründung der Zusammenrechnung der tatsächlichen Anwesenheitszeiten im Inland genommen. Nur mehrere kurzfristige, in keinem ursächlichen Zusammenhang zueinander stehende inländische Aufenthalte würden nicht zusammengerechnet.

Daher liegt aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes - Schreiben vom 15.01.2010, Vorliegen von Dienstverhältnissen in Österreich seit 2002 - unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO vor. Der Tatbestand des § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG ist daher erfüllt."

Das Rechtsmittel der Berufung wurde eingebbracht wie folgt:

"Die Berufung richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009.

Insbesondere teilen wir die Ansicht der Behörde, wonach (der Bw.) in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege, nicht.

Sachverhalt

Der Bw. ist seit 1.1.1993 Dienstnehmer der D... AG, CH-.... . Sein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt und der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet sich ebenfalls in CH-.... . (Der Bw.) hält sich nachweislich nur 2 bis 3 Tage im Monat zur Unterstützung von Softwareentwicklungsprojekten in Österreich auf. Insofern sind die für 2008 und 2009 übermittelten Lohnzetteldaten hinsichtlich der Anschrift und des Beschäftigungsausmaßes nicht völlig korrekt, da es sich eigentlich um Teilzeitbeschäftigungen handelt.

Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 EStG knüpft entweder an den gewöhnlichen Aufenthalt oder an einen Wohnsitz. Die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall kein steuerlicher Wohnsitz vorliegt, wird auch von (der Sachbearbeiterin des Finanzamtes), mit der bereits ein umfangreicher Schriftwechsel stattgefunden hat, geteilt.

Wir wenden uns in unseren Ausführungen daher ausschließlich dem in § 26 BAO erwähnten Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts beziehungsweise dem Subsidiaritätstatbestand der sogenannten "Sechsmonatsregel" zu. Die in diesem Fall zu beantwortende Frage lautet daher: Kann für (den Bw.) in den gegenständlichen Veranlagungsperioden ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich angenommen werden und falls nicht, ist die Sechsmonatsregel anwendbar?

Gewöhnlicher Aufenthalt

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kann eine natürliche Person immer nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Regelmäßige Fahrten nach Österreich, bloß zur Verrichtung der beruflichen Tätigkeit, begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157). In einer Entscheidung des UFS (GZ RV/0179-K/07 vom 13.08.2009) wird

ausdrücklich erwähnt, dass der Aufenthalt in einem Land wohl jedenfalls unterbrochen würde, wenn in einem anderen Land ein gewöhnlicher Aufenthalt begründet wurde. Da (der Bw.) den Großteil des Jahres bei seiner Familie und dem Hauptarbeitgeber in der Schweiz verbringt, liegt sein gewöhnlicher Aufenthaltsort auch in der Schweiz.

Anwendungskriterien der Sechsmonatsregel

Der Aufenthalt gem. § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO ist ein subsidiärer Anknüpfungspunkt an die unbeschränkte Abgabenpflicht. Grundvoraussetzung ist eine sachliche sowie räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort.

Nicht nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen die Aufenthaltsdauer.

Sachlich-räumliche Beziehung

Die Lohnsteuerrichtlinien (vgl LStR Rz 6) stellen eindeutig klar, dass bei Arbeitnehmern, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland haben, die Sechsmonatsregel nicht zur Anwendung kommt und daher ausschließlich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Sechsmonatsregel ist im gegenständlichen Fall aus demselben Grund wie bei Grenzgängern nicht anwendbar. Wie der VwGH in seinem für diesen Fall wesentlichsten Erkenntnis vom 14.4.1972, 457/71 ausführt, ist für die Anwendbarkeit des Ersatztatbestands des § 26 Abs 2 mehr als die bloße körperliche Anwesenheit gefordert. Grundvoraussetzung ist eine sachliche und räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort. Der VwGH hat eine solche Beziehung verneint, wenn die Anwesenheit bloß an Arbeitstagen zur reinen Arbeitsleistung erfolgt. Der UFS bestätigt diese Rechtsansicht, indem er feststellt, dass eine gelegentliche Unterkunft bei regelmäßiger Rückkehr an den Wohnort ebenfalls nur die beschränkte Steuerpflicht zur Folge habe (UFS, RV/0274-W/04). Erst bei Übernachtung an drei bis vier Tagen die Woche beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht, allerdings auf Grund des gewöhnlichen Aufenthalts, zu greifen (vgl Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 18 bis 27 zu § 1 EStG 1988).

Hemmung und Unterbrechung des Aufenthalts

Der VwGH hat in einem Erkenntnis (05.07.1983, Gz 82/14/0178) betont, dass insbesondere Auslandsaufenthalte in Form von Geschäfts- oder Urlaubsreisen keine Beendigung des Laufes der sechsmonatigen Aufenthaltsfrist zur Folge haben. Das spricht für unsere Ansicht, dass - die hier im umgekehrten Fall vorliegende - längere und darüber hinausgehende Unterbrechung eine Beendigung des Laufs der Aufenthaltsfrist zur Folge hat. In folgerichtiger Anwendung der Sechsmonatsregel kommen wir zum Schluss, dass die kurzen Geschäftsreisen nach Österreich den Aufenthalt (des Bw.) in der Schweiz nicht unterbrechen und daher keinen Aufenthalt begründen. Ein Aufenthalt kann nur durch einen anderen Aufenthalt unterbrochen werden, da vorübergehende Unterbrechungen den Aufenthalt nur hemmen. Die Sechsmonatsfrist beginnt daher mit jeder Geschäftsreise neu zu laufen.

Schlussfolgerung

In diesem Fall sind die für die Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht notwendigen Kriterien des § 26 Abs 2 nicht erfüllt. Die geringfügige Tätigkeit, die (der Bw.) an wenigen Tagen im Monat ausübt, vermag keine ausreichende sachlich-räumliche Beziehung zu begründen. Aufgrund der kurzen Aufenthaltsdauer, die unregelmäßig und projektbezogen erfolgt, stellt die Zeit, die (der Bw.) nicht auf Dienstreise in Österreich verbringt, eine Unterbrechung der Frist dar. Aus diesem Grund unterliegt (der Bw.) in Österreich der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs 3 EStG. Eine amtswegige Veranlagung hat daher zu unterbleiben.

Wir stellen daher den Antrag, die Bescheide aufzuheben".

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte ein Ermittlungsverfahren durch; das Ergebnis dieses Verfahrens ist in den anschließenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund unstrittiger Angaben des Bw. ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw., deutscher Staatsbürger (Schreiben vom 13.6.2012, Seite 3, Internetabfragen), ist seit 1.1.1993 Dienstnehmer der Schweizer-Gesellschaft, dem Hauptarbeitgeber, und arbeitete im Jahr 2008 an zwei, drei Tagen im Monat zur Unterstützung von Softwareprojekten bei den beiden österreichischen Tochtergesellschaften in Österreich. Für eine der Gesellschaften wurde der Bw. ab September 2002 tätig, für die andere ab November 2007 (E-Mail vom 2.2.2011, AS 18; Arbeitsvertrag vom 2.11.2007, AS 11f).

Der Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen befanden sich am Familienwohnsitz in der Schweiz, Anschrift, also in jenem Ort, den die o.a. Muttergesellschaft als Anschrift aufweist. Den Großteil des Jahres verbrachte der Bw. "bei seiner Familie und dem Hauptarbeitgeber in der Schweiz".

Zu diesen unstrittigen Angaben treten auf Grund des weiteren Akteninhaltes bzw. des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens folgende Sachverhaltsfeststellungen hinzu:

Am 29. Dezember 1995 / 27. Jänner 1996 schlossen die ... AG als Arbeitgeberin und der Bw. als Arbeitnehmer folgenden (auszugsweise wiedergegebenen) Arbeitsvertrag:

Grundsatzklärung

Der Vertrag wird vor dem Hintergrund geschlossen, dass der Arbeitnehmer als Aktionär der Arbeitgeberin zugleich Delegierter des Verwaltungsrates ist. Im Hinblick darauf wird dieser Arbeitsvertrag von allen anderen Mitgliedern des Verwaltungsrates unterzeichnet.

Vertragsbeginn

Der Arbeitnehmer tritt am 1. Januar 1995 wieder in die Dienste der Arbeitgeberin.

Der Arbeitsvertrag gilt auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Tätigkeits- und Kompetenzbereich

Der Arbeitnehmer übernimmt die Funktion des alleinigen Geschäftsführers der ... AG (der Arbeitgeberin). Als solcher ist er für die gesamte Leitung und Koordination sämtlicher Bereiche verantwortlich.

Insoweit erhält der Arbeitnehmer Alleinunterschrift für das Eingehen periodischer Verpflichtungen bis zu CHF 100.000.- pro Jahr und einmaliger Verpflichtungen bis zu CHF 200.000,- pro Jahr. Für Verbindlichkeiten, die diese Beträge übersteigen oder die nicht dem in den Statuten definierten Geschäftszweck dienen, ist die Zustimmung des Verwaltungsrates erforderlich.

...

Arbeitszeit

Der Arbeitnehmer verpflichtet sich, diejenige Arbeitszeit aufzuwenden, die zur erfolgreichen Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben und zur sorgfältigen Wahrung der Interessen der Arbeitgeberin erforderlich sind.

Die Einteilung der Arbeitszeit ist Sache des Arbeitnehmers, eine wöchentliche Arbeitszeit wird nicht gesondert vereinbart.

...

Lohnvereinbarung

Der Arbeitnehmer erhält für seine Tätigkeit einen Jahreslohn von insgesamt CHF 120.000,-, ausbezahlt in zwölf Monatslöhnen:

Das Gehalt wird jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst und bei erfolgreichem Geschäftsverlauf jährlich überprüft. Eine zusätzlich zum vereinbarten Grundlohn gewährte Prämie wird anhängig von der wirtschaftlichen Situation vom Verwaltungsrat festgelegt.

Spesen

Gegen Vorweis der entsprechenden Belege werden dem Arbeitnehmer jene Spesen, die ihm in Ausübung seiner Tätigkeit entstanden sind, ersetzt.

Die Arbeitgeberin stellt dem Arbeitnehmer einen adäquat ausgestatteten Personenwagen vom Typ Audi 100 ... mit Autotelefon zur Verfügung, der uneingeschränkt auch für private Fahrten benutzt werden darf. Sämtliche Kosten dieses Geschäftswagens werden von der Arbeitgeberin übernommen.

...

Versicherungen

Der Arbeitnehmer wird gegen Betriebs- und Nichtbetriebsunfälle versichert. Die Prämien trägt die Arbeitgeberin. Die Prämien der Krankenversicherung werden je zur Hälfte von Arbeitgeberin und Arbeitnehmer getragen. Die Prämien für AHV / IV / EO / ALV werden je zur Hälfte von der Arbeitgeberin und vom Arbeitnehmer getragen.

Nebentätigkeiten

Nebentätigkeiten, inklusive der Übernahme politischer Ämter sind dem Verwaltungsrat - mit Ausnahme von Tätigkeiten für die ... Gesellschaften, die keiner gesonderten Genehmigung bedürfen - mitzuteilen und insoweit genehmigungspflichtig. Dieselbe kann verweigert werden, wenn durch die betreffende Tätigkeit der Arbeitgeberin Nachteile entstehen könnten. ..."

Betreffend das ab September 2002 bestehende Arbeitsverhältnis wurde ein mündlicher Vertrag abgeschlossen (E-Mail vom 2.2.2011, AS 18).

Der am 2. November 2007 zwischen der D. GmbH, 1030 Wien, und dem Bw. (Dienstnehmer DN genannt) abgeschlossene Arbeitsvertrag hat nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

Aufgabenbereich und Befugnis

DN wird als Geschäftsführer der D... GmbH angestellt.

Arbeitsleistung, Zeit

DN hat seine Arbeitskraft, seine Kenntnisse und Erfahrungen ausschließlich der D... zur Verfügung zu stellen.

Das Dienstverhältnis beginnt am 01.11.2007.

Soweit das Dienstverhältnis bereits vor Vertragsunterfertigung begonnen hat, wird festgehalten, dass zum Zeitpunkt der Unterfertigung – unbeschadet des Gehaltes des laufenden Monats – keine unbeglichenen Gehaltsforderungen seitens DN aus Vorperioden bestehen.

Entgelt

DN erhält 14-mal ein monatliches Entgelt von € 2.800,00 brutto, welches jeweils am Monatsersten zur Zahlung fällig ist. ...

Für den Fall, dass D... außerordentliche Zuwendungen wie Prämien, Bilanzgelder und dergleichen über die oben genannten Bezüge hinaus bezahlen sollte, erklärt DN bereits jetzt, aus der ein- oder auch mehrmaligen Gewährung derartiger Zuwendungen keinen Rechtsanspruch darauf abzuleiten, auch wenn nicht in jedem einzelnen Fall auf die Freiwilligkeit der Zahlung hingewiesen wird. ...

Urlaub

...

Dienstort

Dienstort ist bis auf weiteres Wien. Der Dienstort kann aber auch außerhalb Wiens verlegt

werden.

Geheimhaltung / Konkurrenzverbot / Konkurrenzklausel ..."

Der Bw. nächtigte an folgenden Tagen in einem Wiener Hotel (Hotel-Rechnungen, AS 22ff, sowie "Aufstellung der Übernachtungen in AUT im Jahr 2008" AS 34):

2008:

8. und 9. Jänner, 20. und 21. Februar, 31. März bis 2. April, 10. April, 13. und 14. Mai, 17. und 18. Juni, 8. Juli, 20. und 21. August, 28. August, 9. Oktober, 22. und 23. Oktober, 9. und 10. Dezember.

Im Jahr 2008 nächtigte der Bw. somit $(2+2+3+1+2+2+1+2+1+1+2+2 =) 21$ Mal in einem Wiener Hotel, und zwar vier Mal jeweils eine Nacht, 7 Mal jeweils zwei Nächte und einmal drei Nächte.

2009:

16. Februar, 23. Februar, 11. und 12. März, 25. und 26. März, 26. und 27. Mai, 3. Juni, 12. und 13. August, 20. und 21. August, 24., 25. und 26. August, 12. und 13. September, 28., 29. und 30. September, 5. November.

Im Jahr 2009 nächtigte der Bw. somit $(1+1+2+2+2+1+2+2+3+2+3+1 =) 22$ Mal in einem Wiener Hotel, und zwar vier Mal jeweils eine Nacht, 6 Mal jeweils zwei Nächte und zweimal drei Nächte.

In einem E-Mail an seinen steuerlichen Vertreter "bestätigte" der Bw., dass er "in allen Jahren keine Reisen per Auto nach Wien unternommen habe. Die Reisezeit würde selbst bei ungestörten Verkehrsverhältnissen mehr als 9 Stunden betragen, da verliere ich zu viel Zeit und damit entfällt diese Reiseoption komplett."

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

§ 26 BAO bestimmt:

Abs. 1: Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Abs. 2: Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand 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.

§ 102 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: Zur Einkommensteuer sind zu veranlagen:
Z 3: Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 oder eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 17.12.2009, 2009/16/0221: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der ständige Aufenthalt im Sinne des § 5 Abs. 3 FLAG unter den Gesichtspunkten des Vorliegens eines gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 26 Abs. 2 BAO zu beurteilen. Danach hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne 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. Diese nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellende Beurteilung ist nach objektiven Kriterien zu treffen. Ein Aufenthalt in dem genannten Sinne verlangt grundsätzlich körperliche Anwesenheit. Daraus folgt auch, dass eine Person nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann. Um einen gewöhnlichen Aufenthalt aufrecht zu erhalten, ist aber keine ununterbrochene Anwesenheit erforderlich. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, ZI. 2008/15/0323, mwN).

Nach Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 13 zu § 26, *Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 erster Satz)* (mwN), verlangt der gewöhnliche Aufenthalt grundsätzlich die **körperliche Anwesenheit** des Betreffenden. Man kann nur **einen** gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen das Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht. Maßgebend ist hiebei, ob aus den Umständen des Einzelfalles (Umstände der Abwesenheit, ihrer Dauer, ihrer Wiederholung und der Entfernung) auf den Rückkehrwillen geschlossen werden kann.

Ein Aufenthalt von ca. 8 - 10 Tagen pro Monat begründet noch keinen gewöhnlichen Aufenthalt (VwGH 23.3.1977, 308/75). Umso weniger genügt 1 Tag pro Woche (ebenso Sauer, SWI 1993, 94; aM BMF, SWI 1992, 205).

Weiters führt Ritz unter Tz. 20 zu § 26: *§ 26 Abs2 zweiter bis vierter Satz* aus:

Voraussetzung für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (auch für die ersten sechs Monate) bei einem Aufenthalt im Inland, der länger als sechs Monate dauert, ist nach dem § 26 Abs. 2 zweiter Satz, dass die unbeschränkte Steuerpflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt anknüpft. Das ist im § 1 Abs. 2 EStG 1988 der Fall, § 26 Abs. 2 zweiter und dritter Satz normiert bestimmte Rechtsfolgen an einen länger als sechs Monate dauernden Aufenthalt

im Inland. Dadurch wird der Aufenthalt nicht zum gewöhnlichen Aufenthalt (aM Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 38).

Der Aufenthalt im Inland muss nicht freiwillig sein. Die sechsmonatige Aufenthaltsdauer muss nicht in einem Kalenderjahr liegen.

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, die Person werde nach Beendigung ihres vorübergehenden Auslandsaufenthaltes wiederum ins Inland zurückkehren. Ein derartiger vorübergehender Auslandsaufenthalt hat lediglich die Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes zur Folge.

Nach Stoll, BAO-Kommentar, S 340, kommt es nicht darauf an, dass die Sechs-Monate-Frist voll in ein Kalenderjahr oder auch in einen anderen Steuerabschnitt fällt.

Doralt führt im Einkommensteuergesetz-Kommentar unter Tz 18 ff zu § 1 EStG 1988 (mwN) aus:

Der gewöhnliche Aufenthalt setzt eine längere, jedoch nicht ständige körperliche Anwesenheit voraus; erforderlich ist eine gewisse sachlich - räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort (E 31.3.1992, 87/14/0096; siehe auch BMF, SWI 1992, 205 zur Ausübung einer Geschäftsführungsfunktion an einem Tag pro Woche in Österreich). Wird der Aufenthalt unter Umständen genommen, die erkennen lassen, dass es sich nicht nur um ein bloß vorübergehendes Verweilen handelt, kann eine Zeitspanne von weniger als sechs Monaten ausreichend sein. Die Beurteilung hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen, es kommt nicht auf subjektive Momente an; sie stellt auch nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen ab. Vorübergehende Aufenthalte im Inland begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt, dazu gehören kurzfristige Aufenthalte zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, ebenso vorübergehende Aufenthalte alleine aus beruflichen oder geschäftlichen Zwecken.

Bei der oben zitierten Meinung des BMF, SWI 1992, 205: *Dauernde 1-Tages-Tätigkeit eines deutschen Geschäftsführers führt zur unbeschränkten Steuerpflicht*, handelt es sich um Folgende:

Ist der in Deutschland ansässige Geschäftsführer einer österreichischen GmbH zu 25% an dieser GmbH beteiligt und hält er sich in Ausübung seiner Geschäftsführerfunktion etwa an einem Tag pro Woche in Österreich auf, so unterliegen die Geschäftsführerbezüge gemäß Artikel 9 DBA-Deutschland der ausschließlichen Besteuerung in Österreich.

Die Art und Weise, wie dieses Österreich übertragene Besteuerungsrecht ausgeschöpft wird,

richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem Recht. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob die nach österreichischem Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizierenden Einkünfte nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht bloß einer mit 20% begrenzten Besteuerung (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG) zu unterziehen sind oder nach den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht einer progressiven Lohnabzugsbesteuerung zugeführt werden müssen.

Die Tatsache, dass die Ausübung der Geschäftsführerfunktion eine dauernde - wenn auch immer wieder unterbrochene - Anwesenheit mit Nächtigung in Österreich erfordert, spricht sehr dafür, dass die Aufenthalte des deutschen Geschäftsführers in Österreich unter Umständen erfolgen, die im Sinne von § 26 Abs. 2 BAO erkennen lassen, dass er hiebei in Österreich nicht nur vorübergehend verweilt. Damit ist für ihn aber unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, die einer Anwendung des § 70 EStG entgegensteht.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.7.1983, 82/14/0178, lagen folgende Entscheidungsgründe zugrunde:

"Der Beschwerdeführer ist iranischer Staatsbürger, hat seinen Wohnsitz in Teheran und übt dort die Tätigkeit 'einer internationalen Handelsmaklerei bzw. eines Handelsvertreter' aus. Im Rahmen dieser Tätigkeit vermittelte der Beschwerdeführer auch Geschäfte der 'V...- Gruppe', was in den Jahren 1979 und 1980 seine fallweise Anwesenheit in Österreich erforderlich machte. Insbesondere bestanden geschäftliche Kontakte mit der V... GesmbH.

Im März 1981 besuchte der Beschwerdeführer Österreich abermals aus geschäftlichen Gründen. Zu diesem Zweck wurde ihm von der österreichischen Botschaft in Teheran ein dreimonatiges Kurzvisum ausgestellt. Während seines Aufenthaltes in Österreich kam es zu einem Rechtsstreit zwischen der V... und dem Beschwerdeführer betreffend seine Provisionsansprüche. Dies führte dazu, dass sich der Beschwerdeführer genötigt sah, seinen Aufenthalt in Österreich zu verlängern und dementsprechend auch um eine Verlängerung der Aufenthaltsbewilligung zunächst nochmals um drei Monate und schließlich um weitere vier Monate zu ersuchen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass diese Aufenthaltsverlängerung zur Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Beschwerdeführers geführt habe,

...

Das Vorbringen des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren stellt sich zusammengefasst wie folgt dar:

...

Zur Aufenthaltsdauer enthält das Schreiben folgende Angaben:

21. März bis 9. April 1981 zum Zwecke geschäftlicher Tätigkeit in Österreich, Verhandlungen mit der V... .

9. April bis 24. April 1981 touristische Aufenthalte in Österreich und anderen europäischen Ländern.

24. April bis 5. Mai 1981 Aufenthalt in L... . Besprechungen und Vertragsabschlüsse mit der V... .

5. Mai bis 1. Juli 1981 vorzüglicher Aufenthalt in Linz wegen Betreibung der obgenannten Geschäfte. Daneben auch geschäftlich bzw. touristisch gemischte Aufenthalte in der Schweiz.

15. Juli bis 17. August 1981 geschäftlich-touristisch gemischte Aufenthalte in Italien, Großbritannien u.a.

17. August 'bis dato' (das ist also nach dem Datum des Schreibens der 7. Dezember 1981) unfreiwilliger Aufenthalt in Österreich zum Zwecke der Streitführung mit der V... wegen unterschiedlicher Vertragsauslegung bzw. Betreibung der Provisionsauszahlungen; unterbrochen von einigen Aufenthalten in der BRD und der Schweiz. Ab 16. November 1981 Aufenthalt in W... .

...

Vom 2. Dezember 1981 bis zum 3. Februar 1982 habe der Beschwerdeführer im '...-Hotel' in Wien logiert. Nicht zuletzt auf Grund der Maßnahmen, die den Beschwerdeführer plötzlich in völlige Mittellosigkeit gestürzt hätten, sei er in einen Zustand verfallen, welcher eine 'intensive psychiatrische Behandlung' notwendig gemacht habe. ..., Vom 3. Februar bis zum 9. März 1982 habe sich der Beschwerdeführer daher in psychiatrische Behandlung ... in Wien befunden. ... Dem Beschwerdeführer sei es daher zunächst aus Gründen der durch die finanzamtlichen Sicherstellungsmaßnahmen bewirkten völligen Mittellosigkeit, später aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen, Österreich zu verlassen.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab, Es stehe für die Abgabenbehörde außer Zweifel, dass sich der Beschwerdeführer ab 21. März 1981 bis zum 9. März 1982 größtenteils in Österreich aufgehalten habe. Während dieser Zeit seien zwar kurzfristig auch andere europäische Staaten bereist worden; der Beschwerdeführer sei aber im Anschluss an diese Reisen nicht in den Iran, sondern stets wiederum nach Österreich zurückgekehrt. ... Unter Berücksichtigung der Unterbrechungen durch Reisen in andere europäische Staaten, deren Dauer nach ständiger Rechtsprechung der Zeit des Inlandsaufenthaltes nicht zuzurechnen sei, habe sich der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides 198 Tage in Österreich aufgehalten; insgesamt habe der Inlandsaufenthalt 301 Tage gedauert. Dabei sei es ohne Bedeutung, ob der Aufenthalt freiwilligen Charakter gehabt habe oder nicht. ..."

Hiezu hat der Gerichtshof erwogen:

"Gemäß § 1 Abs. 1 EStG ...

Gemäß § 26 Abs. 2 BAO ...

Der zweite und dritte Satz der zitierten Bestimmung lauten:

"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."

Geht man von den Angaben des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren aus, dann hat er sich **in der Zeit vom 21. März 1981 bis 8. März 1982 schwerpunktmäßig** in Österreich aufgehalten (Hervorhebung durch Referenten). Dabei mag es durchaus zutreffen, dass der Beschwerdeführer ursprünglich mit einer wesentlich geringeren Aufenthaltsdauer gerechnet hat, und dass auch die Umstände, unter denen er sich im Inland aufgehalten hat, zunächst nicht erkennen ließen, dass er in Österreich nicht nur vorübergehend zu verweilen beabsichtigte. Den Umständen, unter denen sich eine natürliche Person in Österreich aufhält bzw. den Beweggründen hiefür kommt aber grundsätzlich dann keine Bedeutung zu, wenn der tatsächliche Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert (Subsidiartatbestand des § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Trifft dies im Beschwerdefall zu, dann gehen sämtliche Ausführungen des Beschwerdeführers bezüglich der Gründe für seinen Aufenthalt in Österreich ins Leere.

Der Beschwerdeführer vertritt nun die Auffassung, dass die sechsmonatige Frist jedenfalls erst ab 18. August 1981 (im Verwaltungsverfahren wurde der 17. August angegeben) sohin nach seiner Rückkehr aus Großbritannien zu laufen begonnen und im Hinblick auf die zwischenzeitigen Auslandsaufenthalte sowie "Tage ungeklärten Aufenthaltes" (28. November bis 22. Dezember 1981) bis zum 8. März 1982 insgesamt nur 152 Tage betragen habe, sodass für den Beschwerdeführer in Österreich keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet worden sei.

Dem kann der Verwaltungsgerichtshof nicht folgen. Der Beschwerdeführer befindet sich im Irrtum, wenn er meint, der knapp fünfwöchige "geschäftlich-touristisch gemischte" Aufenthalt in Italien, Großbritannien u. a. in der Zeit vom 15. Juli bis 17. August 1981 habe zur Folge gehabt, dass die bereits am 21. März 1981 in Gang gesetzte sechsmonatige Frist im Sinne des § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO mit 18. August 1981 neu zu laufen begonnen habe. Begibt sich eine Person, die sich im Inland aufhält, vorübergehend ins Ausland, so führt dies insbesondere 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 zurückkehren wird. Ein derartiger vorübergehender Auslandsaufenthalt

hat lediglich eine Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes zur Folge (vgl. auch Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S. 73 f).

Der Beschwerdeführer betont selbst, dass er seinen ursprünglich nur kurzfristig geplanten Aufenthalt in Österreich zunächst deswegen verlängern musste, weil sich die geschäftlichen Verhandlungen mit der V... unerwartet in die Länge zogen, und führt weiters aus, dass seine Auslandsaufenthalte teilweise touristischer Art waren. Dazu kommt, dass die Verhandlungen mit der V... frühestens mit der Unterzeichnung des Provisionsübereinkommens vom 19. August 1981, sohin nach dem vorerwähnten Auslandsaufenthalt von knapp 5 Wochen ihren Abschluss fanden. Das gegenteilige Vorbringen in der Beschwerde, dass der Abschluss der Verhandlungen mit der V... bereits vor diesem Auslandsaufenthalt erfolgt sei, steht mit der Aktenlage und dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren im Widerspruch. Das bedeutet, dass der Inlandsaufenthalt des Beschwerdeführers sowohl vor als auch nach der Auslandsreise auf sein Bemühen zurückzuführen war, eine für ihn befriedigende Regelung seiner Provisionsansprüche zu erreichen. Dass es nach Unterzeichnung des Provisionsübereinkommens über dessen Inhalt zu weiteren Streitigkeiten mit der V... kam - der Beschwerdeführer spricht davon, dass die Auseinandersetzungen zwischen ihm und der V... mit einem Schreiben seines Rechtsvertreters vom 6. Oktober 1981 "erst richtig" anfingen -, unterstreicht noch den Umstand, dass sich am grundsätzlichen Aufenthaltszweck des Beschwerdeführers vor und nach seinem vorübergehenden Auslandsaufenthalt nichts geändert hat. Da überdies der genannte Auslandsaufenthalt von nur knapp fünf Wochen das übliche Maß einer Geschäfts- und(oder) Urlaubsreise nicht überschritten hat, ist der Fristenlauf betreffend den Inlandsaufenthalt des Beschwerdeführers durch den Auslandsaufenthalt nur gehemmt, nicht aber unterbrochen worden. Zählt man nun die vom Beschwerdeführer unbestritten gebliebenen **Aufenthaltszeiten im Inland vom 21. März 1981 bis zum 8. März 1982** zusammen, so kann kein Zweifel darüber bestehen, dass sich der Beschwerdeführer **im Inland länger als sechs Monate aufgehalten** (Hervorhebungen durch Referenten) hat.

Aus diesem Grund erübrigts sich auch eine Erörterung, ob die erstmals in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, es lägen auch Zeiten "unbekannten Aufenthaltes" vor (insbesondere vom 28. November bis 22. Dezember 1981), unter das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot fällt. Denn selbst wenn man diese Zeiten bei der Fristberechnung ausklammern wollte, ergäbe sich noch immer ein unbestrittener Inlandsaufenthalt von mehr als sechs Monaten, nämlich 95 Tage in der Zeit vom 21. März bis 15. Juli 1981 und weitere 152 Tage in der Zeit vom 18. August 1981 bis 8. März 1982 laut Beschwerdevorbringen selbst.

Da der Beschwerdeführer die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides somit nicht darzutun vermochte, war die Beschwerde ... als unbegründet abzuweisen".

Die oben im Einzelnen angeführten Anwesenheit(szeit)en des Bw. in Österreich erfüllen nicht den Subsidiartatbestand des § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO: Die Sichtweise des Finanzamtes, wonach der Aufenthalt des Bw. im Inland im Jahr 2008 länger als sechs Monate dauerte, weil bereits seit September 2002 eine inländische kontinuierliche sachliche-räumliche Beziehung gegeben ist und bei Zusammenrechnung der sich seit September 2002 ergebenden Inlandsaufenthalte ein länger als sechs Monate dauernder Aufenthalt vorliegt, ist auf Grund folgender Betrachtung nicht gerechtfertigt: Verbrachte der Bw. den Großteil des Jahres bei seiner Familie in der Schweiz und dem Hauptarbeitgeber in der Schweiz, befanden sich dementsprechend Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen am Familienwohnsitz in der Schweiz und hielt sich der Bw. zwölfmal im Jahr für meistens zwei Tage im Inland auf, kann nicht davon gesprochen werden, der Bw. habe sich im Jahr 2008 bzw. 2009 (oder in den Jahren davor) schwerpunktmäßig in Österreich aufgehalten. Waren die Aufenthalte des Bw. in etwa so gelagert, dass sich der Bw. alternierend ca. 28, 29 Tage lang in der Schweiz und zwei Tage lang in Österreich aufhielt, führt eine (nach Ansicht des Referenten nicht statthafte) Summierung der Aufenthalte von sechs bzw. sieben Jahren (zwecks Erfüllung der Sechs-Monate-Regelung während dieses Zeitraumes) nicht zu einem schwerpunktmäßigen Aufenthalt in Österreich.

Die (zutreffende) Auslegung, dass die Sechs-Monate-Frist nicht voll in ein Kalenderjahr fallen muss, sondern auch in einen anderen Steuerabschnitt fallen kann - wie im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Juli 1983 tatsächlich der Fall, lässt sich mit der Beurteilung "schwerpunktmäßiger" Aufenthalt in Einklang bringen, die Annahme es könnten hinsichtlich des länger als sechs Monate dauernden Aufenthaltes gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO die Aufenthalte **von sechs oder sieben Jahren** zusammengerechnet werden, nicht.

Dahingestellt bleiben kann, dass sich die Aufenthalte in sechs bzw. sieben Jahren zu keinem sechsmonatigen Aufenthalt summieren: In sechs Jahren errechnen sich bei 21 bzw. 22 Inlandsnächtigungen lediglich 126 bzw. 132 Inlandsnächtigungen und in sieben Jahren 147 bzw. 154 Inlandsnächtigungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juli 2012