



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 19. Dezember 2008 übermittelte die Berufungserberin (Bw.) ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 und teilte dazu ergänzend mit, dass sie seit Mai 2007 von ihrem Arbeitgeber, der X AG, nach Russland entsendet worden und seither ausschließlich dort tätig sei. Seit Ende April 2007 unterhalte sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen ausschließlich in Russland und sei somit in Russland steuerlich ansässig im Sinne des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2003/10 (in weiterer Folge: DBA Russland).

Daher unterlagen die ab Mai 2007 in Russland bezogenen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß Artikel 16 DBA Russland ausschließlich in Russland der Besteuerung. Mangels steuerlicher Ansässigkeit in Österreich würden die russischen Einkünfte auch nicht unter den Progressionsvorbehalt fallen.

Mit Ergänzungersuchen vom 16. Februar 2009 ersuchte das Finanzamt, zwecks Klärung, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. befindet, eine beigelegte Ansässigkeitsbescheinigung vom russischen Finanzamt ausfüllen zu lassen und an das Finanzamt zu retournieren. Weiters wurde ersucht, den Entsendevertrag sowie einen russischen Besteuerungsnachweis vorzulegen.

Mit Eingabe vom 19. März 2009 übermittelte die Bw. den russischen Lohnzettel für 2007, eine Kopie der Arbeitsbestätigung und die Entsendevereinbarung. Ergänzend brachte sie vor, dass sie ab dem 1. Mai 2007 innerhalb des Konzerns der X AG vorübergehend nach Russland entsendet worden sei und dass die Entsendung im Februar 2009 geendet habe. Seither sei die Bw. wieder für ihren Dienstgeber in Österreich tätig.

Da es sich bei dem Wohnsitz der Bw. um einen Miteigentumsanteil handle, könne auf Grund einer nur vorübergehenden Entsendung nicht von der Bw. erwartet werden, ihren Wohnsitz in Österreich vollständig aufzugeben. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen habe sich während der Entsendung aber nach Moskau verlagert.

Mit Bescheid vom 2. Juni 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 96,66 fest, wobei bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes die ausländischen Einkünfte des Jahres 2007 unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes miteinbezogen wurden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet die Bw. ein, dass sie – wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt – ab Mai 2007 von ihrem Dienstgeber nach Russland entsandt worden sei. Anfang Mai 2007 habe sie daher eine Wohnung in Moskau gemietet, die sie nach ihren eigenen Vorstellungen eingereicht und umgestaltet habe. Neben den Dingen des täglichen Bedarfs habe sie auch viele persönliche Dinge (wie z.B. Familienfotos, kleinere Einrichtungsgegenstände, Accessoires, etc.) in ihre neue Wohnung mitgenommen.

Während ihrer Zeit in Russland sei die Bw. u.a. Mitglied in einem Fitnessclub geworden und habe sie einen eigenen Freundeskreis in Russland aufgebaut, mit dem sie ihre Freizeit verbracht habe. Auch Feiertage wie Ostern, Silvester etc. habe die Bw. mit ihren Freunden in Moskau verbracht. Reisen nach Österreich habe sie während ihres Aufenthaltes in Moskau nur sehr sporadisch unternommen, und auch dann zum Teil aus beruflicher Veranlassung. Die Bw. sei allein stehend und habe keinen Lebenspartner in Österreich, den sie regelmäßig besucht.

Ihren dortigen beruflichen Alltag habe die Bw. ab Mai 2007 in Moskau bei ihrem dortigen Arbeitgeber, der X Moskau, verbracht. Daneben habe sie als Auslandsösterreicherin einen Universitätslehrgang für russische Buchhaltung und Rechnungswesen an der österreichischen Botschaft in Moskau besucht.

Zum Nachweis ihrer Angaben fügte die Bw. eine beglaubigte Übersetzung der russischen Arbeitbewilligung, eine Kopie des Reisepasses, der die diversen durchgehend erteilten Visa für Russland enthält, sowie eine Kopie der russischen Arbeitsbestätigung bei. Eine Ansässigkeitsbescheinigung, ähnlich dem österreichischen Formular ZS-A werde von der russischen Steuerbehörde nicht ausgestellt.

Der gewöhnliche Aufenthalt der Bw. und der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen hätten sich somit nach Russland verlagert und sie gelte ab diesem Zeitpunkt als in Russland ansässige Person im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 des DBA Russland. Die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich habe mit 30. April 2007 geendet.

Da die Bw. steuerlich in Russland ansässig sei, stehe Österreich kein Besteuerungsrecht für ihre in Russland erzielten Einkünfte zu. Der in Artikel 23 Abs. 1 lit d DBA Russland geregelte Progressionsvorbehalt sei nur auf Personen anzuwenden, die in Österreich steuerlich ansässig seien. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bw. die russischen Einkünfte erzielt habe, sei sie jedoch nicht mehr in Österreich ansässig gewesen.

Da die Bw. weiterhin im österreichischen Sozialversicherungssystem versichert sei, würden diese ausländischen Einkünfte während ihrer Entsendung in Österreich abgerechnet. Auf Grund des oben dargestellten Sachverhaltes seien sie jedoch gemäß dem DBA Russland bei der Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer in keiner Weise zu berücksichtigen, auch nicht in Form eines Progressionsvorbehaltes.

Mit Eingabe vom 26. August 2009 teilte die Bw. ergänzend mit, dass sie bis zu ihrem Umzug nach Moskau bei ihren Eltern gewohnt habe. Sie habe in Österreich keinen eigenen, selbständigen Wohnsitz gehabt. Ihre erste eigene Wohnung habe sie in Moskau bezogen. Somit habe sie den ersten eigenen Hausstand nicht in Österreich sondern in Moskau gehabt.

Da für die Bw. klar gewesen sei, dass es sich durchaus um einen viel länger als geplanten Aufenthalt in Moskau handeln könne, habe sie die Wohnung zur Gänze nach ihren persönlichen Präferenzen ausgesucht und eingerichtet, somit ihren eigenen privaten Rückzugsort geschaffen. Das Verlassen dieser Wohnung sei demzufolge nicht ganz einfach gewesen.

Die Bw. sei zudem sehr darauf bedacht gewesen, ihre sozialen Kontakte zu russischen Freunden aufzubauen sowie ihren russischen Freundeskreis kontinuierlich zu vergrößern. Um sich so rasch wie möglich zu integrieren, habe sie ihre Freizeit auch sehr zielgerichtet gestaltet, um rasch Kontakte zu knüpfen: Unilehrgang, Fitnessstudio, Reisen in Russland etc.

Auch habe sie einen Unilehrgang besucht und diesen mit Diplom abgeschlossen. Lehrinhalt sei russische Rechnungslegung und Beherrschung des russischen Buchhaltungssystems gewesen. Grund für diesen Kursbesuch sei der Umstand gewesen, dass die Bw. spezifische Fachkenntnisse besitzen haben wollen, die am russischen Arbeitsmarkt im Finanzbereich wesentlich wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. ist Dienstnehmerin der X AG, welche sie per 1. Mai 2007 für zwei Jahre befristet (bis 30. April 2009) zur Y nach Russland entsandt hat, um für die Zeit ihres Auslandseinsatzes als Koordinatorin für die Entwicklung der internationalen Geschäfte und als internationale Verkaufsunterstützung bei der Y in Moskau tätig zu sein. Tatsächlich endete die Entsendung im Februar 2009.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hatte die Bw. ihren Hauptwohnsitz seit 7.10.1985 bis heute durchgehend in W.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Bw. während ihrer Auslandsentsendung in Österreich ansässig geblieben ist und Österreich daher die von der Bw. im Streitjahr 2007 in Russland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Tätigkeit bei der Y, im Wege des Progressionsvorbehaltes in die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer einzubeziehen hat (Finanzamtsansicht) oder ob die Bw. ihrer Ansässigkeit nach Russland verlagert hat und Österreich daher den Progressionsvorbehalt nicht anwenden darf (Ansicht der Bw.).

Der Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA Russland 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.

Damit teilt Artikel 15 Abs. 1 DBA Russland dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus jener nichtselbständigen Arbeit zu, die in diesem Staat ausgeübt wird. Wird der Dienstnehmer auch im Ansässigkeitsstaat dienstlich tätig, muss der auf diese Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat entfallende Teil der Einkünfte ermittelt und von der Freistellung ausgenommen werden.

Einkünfte aus Dienstverhältnissen werden also grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem der Dienstnehmer ansässig ist. Der andere Vertragsstaat hat nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Tätigkeit in seinem Gebiet ausgeübt wurde.

Daraus folgt, dass die Gehälter der Bw. im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA Russland nur insoweit in Österreich zu versteuern waren, als die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wurde, für die in Russland ausgeübte Tätigkeit stand das Besteuerungsrecht Russland zu.

Entsprechend diesem Grundsatz wurden im gegenständlichen Fall im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2007 lediglich jene Einkünfte der Bw. einer Besteuerung in Österreich unterzogen, soweit die Bw. dabei in Österreich tätig geworden ist (vom 1.1. bis 30.4.2007). Die im Jahr 2007 in Russland erzielten Einkünfte wurden unter Vornahme des Progressionsvorbehaltes aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Die Bw. wendet sich jedoch gegen die **Vornahme des Progressionsvorbehaltes** mit der Begründung, dass sie ihre Ansässigkeit im Jahr 2007 von Österreich nach Russland verlagert habe.

Gemäß Artikel 23 Abs. 1 lit a DBA Russland wird die Doppelbesteuerung in Österreich wie folgt vermieden:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Russischen Föderation besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Nach Artikel 23 Abs. 1 lit d DBA Russland dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach diesem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Voraussetzung für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist demnach, dass die Bw. im Jahr 2007 im Sinne des DBA Russland in Österreich ansässig war, was in der Folge zu prüfen sein wird.

Nach Artikel 4 Abs. 1 DBA Russland bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung 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 gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehalt, unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, **über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können**, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung in den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. ständige Rechtsprechung des VwGH, etwa vom 16.11.1991, 91/14/0041, vom 16.9.1992, 90/13/0299, vom 24.1.1996, 95/13/0150 und vom 3.7.2003, 99/15/0104).

Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, aber auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen so genannten **abgeleiteten Wohnsitz** (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 26 Tz 12).

Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hatte die Bw. im gegenständlichen Fall ihren Hauptwohnsitz seit 7.10.1985 durchgehend bis heute in W.

Die Bw. selbst bringt dazu in ihrer Berufung vor, dass es sich bei diesem Wohnsitz um einen Miteigentumsanteil handle, sodass nicht von ihr habe erwartet werden können, auf Grund einer nur vorübergehenden Entsendung diesen Wohnsitz in Österreich vollständig aufzugeben.

Aus dem Umstand, dass die Bw. ihre Wohnung in Österreich während der von Beginn an zeitlich befristeten Auslandsentsendung beibehalten hat, ist zu schließen, dass die Bw. nach ihrer Rückkehr ins Inland im Februar 2009 diese Wohnung weiter bewohnen wollte. Dies wird durch die Tatsache bestätigt, wonach die Bw. nach ihrem Aufenthalt in Russland wieder in

dieselbe Wohnung zurückkehrte und diese seither wieder bewohnt, was aus der durchgehenden Meldung zu schließen ist. Eine gegenteilige Behauptung wird im Verfahren nicht aufgestellt und auch kein Zweifel an der Wohnsitzqualität im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes releviert.

Das spätere Vorbringen der Bw., wonach sie in Österreich keinen eigenen, selbständigen Wohnsitz gehabt habe, sondern bis zu ihrem Umzug nach Moskau bei ihren Eltern gewohnt habe, ist insofern nicht zielführend, als die Wohnmöglichkeit bei den Eltern einen abgeleiteten Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO darstellt (siehe oben). Dass die Bw. diesen aufgegeben hätte, wurde nicht behauptet.

Neben dem in Österreich beibehaltenen Wohnsitz mietete die Bw. für den Zeitraum ihrer Entsendung eine Wohnung in Moskau, die sie nach ihren eigenen Vorstellungen eingerichtet habe. Sie verfügte daher im Streitjahr sowohl in Österreich als auch in Russland über eine ständige Wohnstätte. Laut Vorbringen der Bw. hätten sich zu diesem Zeitpunkt ihr gewöhnlicher Aufenthalt und der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen nach Russland verlagert.

Artikel 4 Abs. 2 DBA Russland lautet:

Ist eine nach Abs. 1 natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs. 2 des Artikels 4 DBA Russland 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 in dem Staat ansässig, in dem sei ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. befindet, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehalt. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.

Im gegenständlichen Fall ist aus den vorgelegten Unterlagen klar erkennbar, dass die Entsendung zeitlich begrenzt gewesen war, da neben der ausdrücklichen zeitlichen Befristung (§ 3 der Entsendevereinbarung) auch Vereinbarungen für die Zeit nach der Rückkehr (§ 13 der Entsendevereinbarung) getroffen wurden. Unstrittig ist auch, dass der inländische Dienstgeber während der Entsendung weiterhin das im Dienstvertrag vereinbarte Entgelt auf das Bankkonto der Bw. auszahlte.

Behält ein Dienstnehmer für die Zeit seiner befristeten Entsendung seine inländische Wohnung bei, verfügt er – wie von der Bw. selbst vorgebracht – über Liegenschaftseigentum und über ein Bankguthaben, so entspricht es der Verwaltungspraxis, dass eine Ansässigkeitsverlagerung nicht stattgefunden hat.

Darüber hinaus lebte die Bw. vor ihrer Entsendung im gemeinsamen Haushalt mit ihrer Familie an ihrem Hauptwohnsitz in W, von wo aus sie für eine nur vorübergehende Tätigkeit nach Russland weggezogen ist, um nach ihrer Auslandstätigkeit wieder an diesen Ort zurückzukehren.

Auch wenn die Bw. vorbringt, in Russland sehr darauf bedacht gewesen zu sein, ihre sozialen Kontakte zu russischen Freunden aufzubauen sowie ihren russischen Freundeskreis kontinuierlich zu vergrößern, besteht in der Regel dennoch die stärkste persönliche Beziehung zu dem Ort, an dem man mit seiner Familie im gemeinsamen Haushalt lebt. Das bloß vorübergehende Vorhandensein einer wirtschaftlichen Existenzgrundlage in Russland reicht nicht aus, um dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die Bw. in Russland Mitglied in einem Fitnessclub wurde und einen Universitätslehrgang besuchte, denn es ist verständlich und wird auch seitens der Berufungsbehörde nicht in Abrede gestellt, dass die Bw. den Zeitraum der befristeten Entsendung dazu nutzen wollte, sich in Russland zu integrieren und den Aufenthalt so angenehm wie möglich zu gestalten.

Schließlich ist festzuhalten, dass grundsätzlich bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten im Ausmaß von weniger als zwei Jahren davon ausgegangen wird, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahren dauernden Aufenthalten im Ausland wird hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, wenn auch der Ehegatte und die haushaltzugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln (vgl. die für den UFS unverbindlichen EStRL sowie die EAS-Auskunft des BMF, GZ C 228/1-IV/4/03 vom 12.5.2003 sowie die Verwaltungspraxis).

Da im gegenständlichen Fall die Entsendung der Bw. nach Russland lediglich 22 Monate gedauert hat und bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist sowie Zeiträume bis zu zwei Jahren aus österreichischer Sicht zu wenig sind, um daraus alleine für den Lebensmittelpunkt einer Person einen brauchbaren Rückschluss abzuleiten, ist davon auszugehen, dass durch den kurzen Auslandsaufenthalt der Bw. eine erhebliche und dauerhafte Reduktion der Beziehungen zu ihrem Heimatland nicht eingetreten ist und daher der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach Russland verlegt worden ist.

Daraus ergibt sich, dass Österreich im Streitjahr 2007 als Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat anzusehen war und daher die von der Bw. in Russland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Tätigkeit bei der Y, im Wege des Progressionsvorbehaltes in die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer einbeziehen durfte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Oktober 2009