

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V KG, Adresse1, über die Beschwerde vom 5. Februar 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 2. Februar 2016 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 nach der am 27. September 2017, 29. November 2017 und 9. Mai 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	9.461,66
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	-10.295,27
Rundung in Euro:	-0,39
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-834,00

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) machte die Beschwerdeführerin Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von 940,80 Euro und sonstige Kosten in der Höhe von 80 Euro als Werbungskosten geltend und gab bei den allgemeinen Daten an, eine inländische gehalts- oder pensionsauszahlende Stelle gehabt zu haben.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 11. Februar 2015 wurde die Beschwerdeführerin erklärungsgemäß veranlagt.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 27. November 2015 den Namen ihres Vermieters mit und gab bekannt, die Wohnung habe eine Größe von 27 Quadratmeter, Bad, Toilette und Kochgelegenheit seien vorhanden. Die Wohnung sei von ihrem Arbeitgeber angemietet worden. Sie bitte, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, da in Österreich ein Wohnsitz begründet worden sei.

Mit Eingabe vom 25. Jänner 2016 ersuchte die Beschwerdeführerin nochmals um Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2016 hat die belangte Behörde den Bescheid vom 11. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer 2014 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Ebenfalls mit Bescheid vom 2. Februar 2016 wurde der Antrag der Beschwerdeführerin vom 10. Februar 2015 auf Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 abgewiesen. In den Begründungen wurde (wortgleich) ausgeführt, laut den vorliegenden Unterlagen liege eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht vor, da die Beschwerdeführerin im Jahr 2014 in Österreich weder einen Wohnsitz, noch den überwiegenden Wohnsitz gehabt habe. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen ließen, werde in der Literatur auf eine Sechsmonatsfrist abgestellt. Ein von vornherein auf sechs Monate begrenztes Innehaben einer Wohnung werde nicht als Wohnsitz qualifiziert. Mit Abgabe des Formulars L1 werde eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht beantragt. Eine unbeschränkte Steuerpflicht liege jedoch in Österreich nicht vor. Der Antrag sei daher abzuweisen gewesen.

Gegen die Bescheide vom 2. Februar 2016 richtete sich die Beschwerde vom 5. Februar 2016. Die Beschwerdeführerin, damals vertreten durch V, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, brachte vor, sie sei im Kalenderjahr 2014 vom 5. März bis 11. April sowie vom 1. Mai bis 14. September für ihren Arbeitgeber in Österreich tätig gewesen. Im Kalenderjahr 2015 habe sie rund sieben Monate in Österreich gearbeitet. Die Beschwerdeführerin sei also regelmäßig für ihren Arbeitgeber in Österreich tätig. Ihr Arbeitgeber stelle ihr für die Zeit des jeweiligen Aufenthaltes in Österreich eine Wohnung zur Verfügung, die sie ausschließlich alleine nutzen könne. Es liege ein Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO vor. Die Dauer des Aufenthaltes sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht von erheblicher Bedeutung. Es könne keinen Unterschied machen, wenn jemand in einem Land zwar über eine ständige Wohnstätte verfüge, sich in dieser aber jeweils nur für kurze Zeit im jeweiligen Kalenderjahr aufhalte, oder ob jemand nur für die Dauer seines beruflichen Einsatzes in Österreich eine Wohnung beziehe. Es könne wohl nicht verlangt werden, dass jemand ganzjährig eine Wohnung miete, wenn er diese bei der Ausübung seines Berufes nur (wie im vorliegenden Fall) maximal für sieben Monate im Kalenderjahr benötige. Die Beschwerdeführerin sei für ihren Arbeitgeber regelmäßig in Österreich tätig (zwischen fünf und sieben Monate im Kalenderjahr). Im Hinblick auf diese Regelmäßigkeit sei eine

Wohnsitzbegründung unerlässlich. Selbst wenn man von einem gewöhnlichen Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 2 BAO ausgehe, liege ein gewöhnlicher Aufenthalt schon bei weniger als einem sechsmonatigen Inlandsaufenthalt vor, wenn sich bereits nach Lage des Falles (zum Beispiel aufgrund vertraglicher Inlandsverpflichtung über ein Jahr) ergebe, dass der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehend im Inland verweilen wolle. Damit würde selbst nach § 26 Abs. 2 BAO die unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Es werde daher beantragt, die Beschwerdeführerin als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 5. August 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sei eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie in Österreich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt habe. Einen Wohnsitz habe gemäß § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehabe unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Dieses Beibehalten und Benützen drücke unter anderem ein Zeitmoment aus, das sich auf die in Betracht kommende Wohnsitzbegründung beziehe. Entscheidend sei dabei, ob die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt als sechs Monate gerichtet gewesen sei. Ein von vornherein nur für wenige Monate beabsichtigtes Innehaben einer Wohnung könne nicht als Wohnsitzbegründung qualifiziert werden. Mehrere kurzfristige Inlandsaufenthalte könnten zur Ermittlung der Sechsmonatsfrist nicht zusammengerechnet werden.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 30. August 2016. Die Beschwerdeführerin brachte neben den (wortgleich) in der Beschwerde enthaltenen Ausführungen vor, weil zeitintensive Vor- und Nacharbeiten erforderlich gewesen seien, habe sie sich vom 4. März bis einschließlich 3. Oktober 2014 in Österreich aufgehalten. Lediglich an 21 Tagen in diesem Zeitraum habe sie sich an ihrem Hauptwohnsitz in Ort3 aufgehalten. Im Kalenderjahr 2015 habe sie rund sieben Monate in Österreich gearbeitet. Sie sei also regelmäßig für ihren Arbeitgeber in Österreich tätig gewesen, weshalb das Kalenderjahr nicht isoliert betrachtet werden könne. Ihr Arbeitgeber stelle ihr für die Zeit des jeweiligen Aufenthaltes in Österreich eine Wohnung zur Verfügung, die sie ausschließlich alleine nutzen könne. Eine Wohnstätte in Österreich sei also beruflich notwendig und es werde in der Regel auch immer wieder die gleiche Wohnung angemietet. Die Beschwerdeführerin beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung am 27. September 2017 bestätigte die Beschwerdeführerin die in den übermittelten Lohnzettel ausgewiesenen Zeiten ihrer Beschäftigung in Österreich. Für sie zähle nicht der Zeitraum ihrer Dienstverhältnisse, sondern der physische Aufenthalt in Österreich. Ihre Tätigkeit in Österreich habe die Finanzbuchhaltung, die Lohnabrechnungen, Kalkulationen, etc. umfasst. Während des ersten Dienstverhältnisses habe sie sich im Jahr 2014 in der Gemeinde Ort1 aufgehalten, unmittelbar nach Beendigung des ersten Dienstverhältnisses sei die Übersiedelung nach Ort2 erfolgt. Sie könne nicht beantworten, warum die Anmeldung in Ort2 erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sei. In Deutschland habe sie Familie, dort lebten ihre Eltern und Geschwister und sie habe dort einen Bauernhof, den sie nicht bewirtschaftete. Die

Unterkünfte in Ort1 und in Ort2 habe ihr Arbeitgeber angemietet und ihr zur Verfügung gestellt. Die Wohnungen in Ort2 seien bis Mitte Oktober angemietet, mittlerweile werde schon früher (Mitte März) nach Ort2 übersiedelt. In der Zeit, in der sie sich nicht in Österreich aufhalte, habe sie zu ihrem Arbeitgeber ein weiteres Dienstverhältnis, für dieses würden die Abgaben an die deutsche Abgabenbehörde abgeliefert.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2017 teilte die Beschwerdeführerin mit, der Lohnzettel für den Zeitraum 1. Mai 2014 bis 14. September 2014 sei vom Arbeitgeber zeitgerecht an das Finanzamt übermittelt worden. Die von ihr unterzeichnete Steuererklärung sei elektronisch eingereicht worden. Aufgrund zeitintensiver Vor- und Nacharbeiten habe sie sich tatsächlich vom 4. März 2014 bis 3. Oktober 2014 in Österreich aufgehalten. Lediglich 21 Tage habe sie in diesem Zeitraum an ihrem Hauptwohnsitz in Deutschland verbracht.

In der mündlichen Verhandlung am 29. November 2017 legte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung des Vermieters vor, wonach sie in der Zeit vom 12. April 2014 bis 3. Oktober 2014 dauerhaft in Ort2 gewohnt habe, und weitere Unterlagen (Bilder, Zahlungsbestätigungen, Vereinbarung, Planungen über die Einteilung der Unterkünfte, etc.) vor und führte aus, die Vereinbarung enthalte nur ungefähre Zeitangaben. Es sei erforderlich gewesen, bis zur Abreise des letzten Teammitglieds anwesend zu sein. Sie sei die letzte des Filmteams, die den Drehort in Ort2 verlassen habe. Sie könne die (Nach)Arbeiten nach Beendigung der Dreharbeiten auch von Deutschland aus erledigen, daher sei sie sofort nach Beendigung des Dienstverhältnisses bei der Meldebehörde abgemeldet worden. In ihrem Fall liege eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht vor.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt gemäß § 269 Abs. 2 BAO um Ermittlungen zur Feststellung der tatsächlichen Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführerin in Ort2. Nach durchgeföhrter Ermittlungen teilte das Finanzamt im Wesentlichen mit, nach Auskunft des Vermieters schließe die Zeit in Ort2 unmittelbar an die in Ort1 an. Die An- und Abmeldungen seien direkt mit der Gemeinde durchgeführt worden und die Anmeldungen erst erfolgt, wenn die gesamte Filmcrew Vorort gewesen sei. Dabei habe es sich um eine Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber der Beschwerdeführerin und der Gemeinde gehandelt und der verminderte Betrag werde als Fremdenverkehrsverbung gesehen. Der Arbeitgeber habe jedes Jahr von März bis November 8 bis 11 Appartements angemietet; dieser sei auch Rechnungsempfänger. Der Vermieter habe keine Unterlagen beibringen können, mit denen der Aufenthalt der Beschwerdeführerin in der Zeit vom 12. April 2014 bis 3. Oktober 2014 belegt hätte werden können.

Zu den Feststellungen des Finanzamtes teilte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14. März 2018 mit, der letzte Drehtag in Ort1 sei der 11. April 2014 gewesen und am nächsten Tag sei der Umzug nach Ort2 erfolgt. Am 6. Mai 2014 sei der erste Drehtag in Ort2 gewesen, wo das gesamte Team anwesend sein hätte müssen; dazwischen seien Vor- und Nacharbeiten erfolgt. Ihrer Meinung nach liege eine Wohnsitzbegründung nach § 26 Abs. 1 BAO vor, die Dauer des Aufenthaltes sei nicht von Bedeutung. Auch ein

gewöhnlicher Aufenthalt liege schon bei einem Aufenthalt von weniger als sechs Monaten vor. Somit wäre auch nach § 26 Abs. 2 BAO die unbeschränkte Steuerpflicht begründet.

In der Stellungnahme vom 4. April 2018 teilte die belangte Behörde mit, aufgrund der nachgereichten Unterlagen erscheine es glaubwürdig, dass sich die Beschwerdeführerin mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten habe und damit im Jahr 2014 unbeschränkt steuerpflichtig sei.

In der mündlichen Verhandlung am 9. Mai 2018 hinterfragte die Beschwerdeführerin die von der belangten Behörde in der Beantwortung des Ermittlungsauftrages getätigten Aussagen. Die Beschwerdeführerin habe sich im verfahrensgegenständlichen Jahr länger als ein halbes Jahr in Österreich aufgehalten. Sie sei auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen sei in Deutschland gelegen. Die belangte Behörde gehe aufgrund der nachgereichten Unterlagen auch von einem länger als sechs Monate andauernden Aufenthalt der Beschwerdeführerin in Österreich aus.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, eine Filmgeschäftsführerin mit Wohnsitz in Deutschland, stand im Veranlagungsjahr in der Zeit vom 4. März bis zum 18. Dezember in einem Dienstverhältnis zu einem in Deutschland ansässigen Unternehmen mit einer inländischen Zweigniederlassung. Die Beschwerdeführerin ist in Deutschland Eigentümerin eines Bauernhofes, den sie bewohnt; eine Landwirtschaft wird von ihr nicht betrieben. Dort lebt ihre Familie (Eltern und Geschwister). Der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin, der sich mit der Produktion von Filmen aller Art und der Durchführung aller damit zusammenhängenden Geschäfte beschäftigt, hat für den Zeitraum vom 5. März bis zum 11. April und für den vom 1. Mai bis zum 14. September Lohnsteuer einbehalten und diese in Österreich abgeführt sowie dem Betriebsstättenfinanzamt für diese Zeiträume die Lohnzettel übermittelt. Die Dreharbeiten haben in Ort1 und in Ort2 stattgefunden.

Die Beschwerdeführerin war in der Zeit vom 7. Mai 2014 bis zum 15. September 2014 in Adresse mit Nebenwohnsitz gemeldet. Dort hat sie sich - mit kurzen Unterbrechungen – in der Zeit vom 12. April 2014 bis 3. Oktober 2014 aufgehalten und bewohnte bei einem Anbieter von Ferienwohnungen eine solche mit einer Größe von 27 Quadratmeter. Die Ferienwohnung wurde vom Arbeitgeber der Beschwerdeführerin angemietet und bezahlt. In Ort1 wohnte die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 5. März bis 11. April 2014 in einem Hotel. Die Beschwerdeführerin hat sich im Veranlagungsjahr wegen ihrer beruflichen Tätigkeit in der Zeit vom 5. März 2014 bis 3. Oktober 2014 in Österreich aufgehalten; während dieser Zeit war sie an insgesamt 21 Tagen nicht in Österreich (Ostern, Feiertage, etc.). Im Zeitraum 12. April 2014 bis 30. April 2014 und im Zeitraum 15. September 2014 bis 3. Oktober 2014 hat die Beschwerdeführerin Einkünfte in der Höhe von insgesamt 6.935,47 Euro (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge, etc.) erhalten; für diese ist eine Lohnsteuer in Österreich nicht abgeführt worden.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der vorstehende Sachverhalt stand aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin, der beigebrachten Unterlagen und der von der belangten Behörde und vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen fest. Die den österreichischen Behörden gemeldeten Dienstverhältnisse der Beschwerdeführerin haben laut den Angaben in den übermittelten Lohnzetteln, von deren Richtigkeit auszugehen war, insgesamt 175 Tage und somit zwar weniger als sechs Monate gedauert, doch war aufgrund der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen von einem längeren Aufenthalt in Österreich auszugehen. So legte die Beschwerdeführerin für ihren Aufenthalt in Ort1 eine Rechnung eines Hotels an ihren Arbeitgeber vor, mit der nachgewiesen werden konnte, dass die Beschwerdeführerin dort in der Zeit vom 5. März bis 11. April 2014 ein Hotelzimmer bewohnt hat. Auch der hierfür übermittelte Lohnzettel weist diesen Beschäftigungszeitraum aus.

Für die Dreharbeiten in Ort2 ist im Lohnzettel der Beschäftigungszeitraum mit 1. Mai bis 14. September 2014 angegeben und die Beschwerdeführerin war dort in der Zeit vom 7. Mai bis 15. September 2014 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren legte die Beschwerdeführerin jedoch eine Bestätigung des Vermieters vor, in der dieser angab, die Beschwerdeführerin habe in der Zeit vom 12. April bis 3. Oktober 2014 in einer Wohnung in seinem Apartmenthaus gewohnt. Ebenfalls bescheinigte der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin dass sich die Beschwerdeführerin vom 12. April bis 3. Oktober 2014 in Ort2 aufgehalten habe. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch vorgelegt wurde eine Vereinbarung vom 28. Februar 2014 zwischen dem Arbeitgeber der Beschwerdeführerin und dem Vermieter in Ort2. Aus dieser lässt sich ableiten, dass der Arbeitgeber 8 Appartements zum Preis von 850 Euro pro Appartement und Monat anzumieten beabsichtigte. Aus der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Planung über die Einteilung der Unterkünfte ließ sich zum einen die jeweils geplante Belegdauer der einzelnen Appartements entnehmen und auch die Personen feststellen, die im jeweiligen Appartement wohnen sollten. Für die Beschwerdeführerin war der Zeitraum vom 12. April bis 5. Oktober 2014 angegeben. Unter Berücksichtigung aller acht Appartements war in dieser Planung eine Gesamtbelegung von 41 Monaten vorgesehen. Dies ergibt einen Gesamtbetrag von 34.850 Euro. Anlässlich des Abschlusses der Vereinbarung tätigte der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin eine Anzahlung in der Höhe von 25.000 Euro. Mit Rechnung vom 4. Oktober 2014 wurde dem Arbeitgeber ein Restbetrag in der Höhe von 9.850 Euro in Rechnung gestellt. Der Arbeitgeber hat also genau für die in der Planung vorgesehenen Zeiträume die Mietkosten bezahlt. Auch daraus lässt sich ableiten, dass der für die Beschwerdeführerin in der Planung vorgesehene Aufenthalt in Ort2 den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hat. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass die Beschwerdeführerin, wie

diese stets behauptet hat, im Zeitraum 12. April bis 3. Oktober 2014 in Ort2 gewohnt und sich in Österreich im Zeitraum 5. März 2014 bis 3. Oktober 2014 (mit kurzen Unterbrechungen wie Heimfahrten zu Feiertagen, Wochenenden) wegen ihrer beruflichen Tätigkeit in Österreich aufgehalten und gearbeitet hat. Betreffend die Abwesenheitstage hat die Beschwerdeführerin bereits im Vorlageantrag angegeben, sie habe sich in diesem Zeitraum lediglich an 21 Tagen an ihrem Hauptwohnsitz in Ort3 aufgehalten. Mit Schreiben vom 12. Oktober 2017 hat die Beschwerdeführerin eine Aufstellung vorgelegt. In dieser sind die einzelnen Kalendertage, der Ort des Aufenthaltes (Ort1, Ort2 oder zuhause), Quartiergeber, Drehbeginn und Drehschluss angegeben. Nach dieser Aufstellung hat sich die Beschwerdeführerin im Zeitraum 5. März 2014 bis 3. Oktober 2014 (213 Tage) insgesamt an 17 Tagen „Zuhause“ (maximal 4 Tage im Stück) und an 3 Tagen in Italien, also nicht in Österreich aufgehalten. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass sich die Beschwerdeführerin während des genannten Zeitraums an maximal 21 Tagen nicht in Österreich aufgehalten hat. Auch nach Ansicht der belangten Behörde (Stellungnahme vom 4. April 2018) erscheint es glaubwürdig, dass sich die Beschwerdeführerin mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat. Die Angaben zu ihren persönlichen Verhältnissen und zu ihrem Wohnsitz in Deutschland erschienen glaubwürdig und auch auf einer Internetplattform XXX ist bei der Beschwerdeführerin als Anschrift die Adresse in Deutschland ausgewiesen. Zu diesem ist sie während ihres Aufenthaltes in Österreich laut der vorgelegten Aufstellung auch an 17 Tagen zurückgekehrt. Die Höhe der Einkünfte für die Zeiträume, in denen sich die Beschwerdeführerin zwar beruflich bedingt in Österreich aufgehalten und in Österreich gearbeitet hat, für die jedoch dem Betriebsstättenfinanzamt keine Lohnzettel übermittelt worden sind, ergaben sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gagenabrechnungen. Für den Zeitraum vom 12. April bis 30. April 2014 betrug der Bruttobezug 3.900 Euro, die Sozialversicherungsbeiträge, etc. (ausgenommen Kirchensteuer) 710,38 Euro, für den Zeitraum 15. September bis 3. Oktober 2014 betrug der Bruttobezug 4.500 Euro, die genannten Beiträge 754,15 Euro. Die Einkünfte für die genannten Zeiträume ergaben somit 6.935,47 Euro (3.900+4.500-710,38-754,15).

§ 1 EStG 1988 bestimmt Folgendes:

- „(1) *Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.*
- (2) *Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.*
- (3) *Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.*
- (4) *Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr*

mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 2 BAO 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. 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.

Für das Vorliegen eines Wohnsitzes müssen die Voraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung derselben“ sowie die „Beibehaltung und Benutzung“ kumulativ vorliegen. Unter einer Wohnung sind Räumlichkeiten zu verstehen, die ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292). Nach der Literatur kann auch eine Ferienwohnung eine Wohnung darstellen.

Unter dem Innehaben einer Wohnung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die rechtliche und/oder tatsächliche Möglichkeit zu verstehen, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können. Bei der Wohnung, die die Beschwerdeführerin im Veranlagungsjahr in Österreich benutzt hat, handelte es sich um eine Ferienwohnung, die von ihrem Arbeitgeber (befristet) angemietet und bezahlt worden ist. Es war ihr daher nicht möglich, die Wohnung jederzeit ungehindert und uneingeschränkt benützen zu können. Der Arbeitgeber stellte der Beschwerdeführerin (ihren eigenen Angaben zufolge) die Wohnung nur für die Zeit des jeweiligen Aufenthaltes im Inland zur Verfügung. Ein Anbieter von Ferienwohnungen hat darüber hinaus jederzeit rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit, diese an andere Personen zu vergeben und somit nach seinem Willen die Zeit der Nutzung durch die Beschwerdeführerin zu bestimmen. Stütze findet dies durch die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach in der Regel versucht worden sei, immer wieder die gleiche Wohnung anzumieten. Durch die Anmietung der Wohnung durch den

Arbeitgeber hätte dieser auch jederzeit die Möglichkeit gehabt, die Wohnung anderen Dienstnehmern zur Verfügung zu stellen. Es lagen keine Anhaltspunkte vor, dass die Beschwerdeführerin die Ferienwohnung auch außerhalb ihrer beruflichen Tätigkeit in Österreich benutzt hat oder benützen hätte können, noch gab es Hinweise dafür, dass dem Vermieter oder dem Arbeitgeber nicht das Recht zugestanden wäre, die Wohnung anderweitig zu vergeben.

Darüber hinaus war das Beibehalten und Benutzen für eine längere Zeit nicht erkennbar. Im vorliegenden Fall gab es weder Hinweise für ein unbefristetes Mieten, noch wurde dies von der Beschwerdeführerin behauptet. Im Gegenteil, mit ihren Ausführungen, wonach der Arbeitgeber in der Regel versucht habe, die gleiche Wohnung anzumieten, und mit der vorgelegten Planung, aus der sich die beabsichtigte Mietdauer ableiten lässt, wird vielmehr zum Ausdruck gebracht, dass es sich um befristete Mietverträge gehandelt hat. Darüber hinaus ergeben sich aus der Größe der Wohnung und aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht hat und somit ihr Familienwohnsitz und ihre stärkeren persönlichen Beziehungen (wie nachfolgend ausgeführt) nicht im Inland gelegen sind, Hinweise gegen die Beibehaltung und Benutzung der Wohnung für längere Zeit.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen verfügte die Beschwerdeführerin im Veranlagungsjahr nicht über einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO im Inland.

Die Bestimmung des § 26 Abs. 2 BAO verlangt (ebenso wie die des Abs. 1) das Vorliegen äußerer Umstände, und zwar solcher, die erkennen lassen, dass der Abgabepflichtige am Aufenthaltsort oder im Aufenthaltsland nicht nur vorübergehend verweilt. Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist begrifflich im Gegensatz zu einem vorübergehenden Aufenthalt zu sehen. Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist im Allgemeinen mit einem dauernden Aufenthalt gleichbedeutend. Daher erfüllt ein nur vorübergehender Aufenthalt nicht den Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 336 f). Ein gewöhnlicher Aufenthalt erfordert im Allgemeinen mehr als bloß ein körperliches Anwesen sein wegen der Arbeit (VwGH 25.10.1972, 401/72). Die Beschwerdeführerin hat sich im Inland nur wegen ihrer Arbeit aufgehalten. Ihre Tätigkeit im Inland war von vornherein zeitlich beschränkt und es stand somit fest, dass die Beschwerdeführerin nur vorübergehend im Inland verweilen und sie nach Beendigung ihrer Tätigkeit wieder zu ihrem Hauptwohnsitz in Deutschland zurückkehren wird. Die Beschwerdeführerin hatte im Veranlagungsjahr im Inland keinen gewöhnlichen Aufenthalt.

Mangels eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO und mangels eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Sinne des § 26 Abs. 2 erster Satz BAO war in weiterer Folge zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO gegeben waren. Allein der Zeitablauf des Aufenthaltes löst nach der zuletzt genannten Bestimmung die unbeschränkte Steuerpflicht aus (*Stoll*, BAO-Kommentar, 340). Durch einen länger als sechs Monate dauernden Aufenthalt im Inland wird dieser nicht zum gewöhnlichen Aufenthalt (*Ritz*,

BAO⁶, § 26 Tz 20). Ein vorübergehender Auslandsaufenthalt, der das übliche Maß einer Urlaubs- und/oder Geschäftsreise nicht überschreitet, hat lediglich die Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes zur Folge (VwGH 5.7.1983, 82/14/0178). Bringt man im verfahrensgegenständlichen Fall die Auslandsaufenthalte (21 Tage) in Abzug, so verbleiben im Zeitraum 5. März 2014 bis 3. Oktober 2014 (213 Tage) 192 Tage und somit mehr als sechs Monate, in denen sich die Beschwerdeführerin im Inland aufgehalten hat. Die Beschwerdeführerin war daher für diesen Zeitraum nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Beschwerdeführerin war nicht nur im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, sondern hatte im verfahrensgegenständlichen Jahr auch in Deutschland einen Wohnsitz. Es waren daher die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Deutschland) zu berücksichtigen.

Gemäß Art. 1 DBA-Deutschland gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Art. 4 des genannten Abkommens lautet (auszugsweise):

"(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, (...) 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 in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*
- b) (...)

Bei der Beschwerdeführerin handelte es sich aufgrund ihres Wohnsitzes in Deutschland und aufgrund ihres ständigen Aufenthaltes in Österreich über eine in beiden Vertragsstaaten ansässige Person gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland. In einem solchen Fall gilt die Beschwerdeführerin gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Deutschland als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügt. Über eine solche verfügte die Beschwerdeführerin in Deutschland. Selbst bei Vorliegen einer gleichzeitigen ständigen Wohnstätte in Österreich wäre die Beschwerdeführerin in Deutschland ansässig gewesen, weil auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland gelegen ist.

Denn für die Beantwortung der Frage, zu welchem Ort (in welchem Staat) eine doppelt ansässige Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen,

wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0193).

Als Anknüpfungspunkte an Österreich bestehen die knapp über ein halbes Jahr andauernde Tätigkeit in Österreich und das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Hotelzimmer oder das vom Arbeitgeber angemietete Appartement. Andere Anhaltspunkte an Österreich als die berufliche Tätigkeit ließen sich aus dem Verwaltungsgeschehen nicht entnehmen. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht.

Demgegenüber fällt für Deutschland ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin dort über ein Eigenheim verfügt, ihre Familie (Eltern und Geschwister) dort leben und sie mehrfach während ihres Aufenthaltes in Österreich dorthin zurückgekehrt ist und dort nach ihren eigenen Ausführungen bei verschiedenen Vereinen mithilft. Damit lag der Mittelpunkt von Familie und Besitz aber weiterhin klar in Deutschland.

Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der Beschwerdeführerin zu den beiden Vertragsstaaten ergibt sich eine fortbestehende tiefe Verwurzelung der Beschwerdeführerin in Deutschland, wo im verfahrensgegenständlichen Fall für sie der bedeutungsvollere Wohnsitz gelegen ist. Damit wäre selbst bei Vorliegen einer ständigen Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten der Ansässigkeitsstaat Deutschland gewesen (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen vorbehaltlich der hier nicht einschlägigen Artikel 16 bis 20 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 in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland 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 Kalenderjahrs aufhält und
- b) (...).

Die von der Beschwerdeführerin, die gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Deutschland als in Deutschland ansässig galt, für ihre in Österreich ausgeübte Arbeit bezogenen Einkünfte durften in Österreich besteuert werden. Österreich stand nach dem Arbeitsortprinzip das Besteuerungsrecht für Vergütungen zu, die für die auf seinem Territorium ausgeübte Tätigkeit gezahlt worden sind (*Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuh, Doppelbesteuerung, 1365*). Der Berechnung der Einkommensteuer waren daher nicht nur die Einkünfte laut den übermittelten Lohnzetteln (für die Zeiträume 5. März bis zum 11. April und für den vom 1. Mai bis zum 14. September 2014) zugrunde zu legen, sondern auch die Vergütungen, die die Beschwerdeführerin für die Zeiträume 12. April bis 30. April und 15. September bis 3. Oktober 2014, in denen sie ebenfalls ihre Arbeit in Österreich ausgeübt hat, erhalten hat. Die für diese Zeiträume in Deutschland zu entrichtende Kirchensteuer wurde bei der Berechnung der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt.

Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland war nicht einschlägig, da sich die Beschwerdeführerin im Veranlagungsjahr mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat.

Der Vermieter des Appartements in Ort2 wurde vom Bundesfinanzgericht zum Nachweis, dass sich die Beschwerdeführerin im Zeitraum 12. April bis 3. Oktober 2014 in Ort2 aufgehalten habe, zweimal als Zeuge geladen. Diesen beiden Ladungen ist der Zeuge entschuldigt nicht nachgekommen. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO wurde von der Einvernahme Abstand genommen, weil die unter Beweis zu stellende Tatsache als richtig anerkannt worden ist.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Der Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2015 hat sich als nicht richtig erwiesen. Denn diesem wurden nicht alle in Österreich bezogenen Einkünfte, sondern nur die aus dem Dienstverhältnis im Zeitraum vom 5. März bis zum 11. April zugrunde gelegt. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war daher dieser Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2015 aufzuheben. Die Einkünfte für die restliche Zeit, in der die Beschwerdeführerin ihre Arbeit in Österreich ausgeübt hat, waren (wie bereits ausgeführt) bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Bei der Frage, wie lange sich die Beschwerdeführerin im Inland aufgehalten hat, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, sondern um eine Sachverhaltsfrage.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Mai 2018