

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insofern Folge gegeben, als Österreich als Ansässigkeitsstaat die auf die Arbeitstage in China entfallenden Einkünfte des Jahres 2008 unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnimmt.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Dienstnehmer der X GmbH, welche ihn von 1. Dezember 2005 bis 30. April 2008 als Manufacturing Manager zur chinesischen Niederlassung Y GmbH & Co entsandt hat.

Für die Dauer seiner befristeten Auslandsentsendung hat der Bf. seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten, weshalb er im Streitjahr 2008 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2010 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, dass Österreich für das Jahr 2008 das Besteuerungsrecht für die gesamten Einkünfte des Bf. zustehe, da seine Aufenthaltstage in China im Kalenderjahr 2008 weniger als 183 Tage betragen hätten.

In der Folge wurden bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 die ausländischen Einkünfte in der Höhe von 92.111,85 Euro, welche gemäß Artikel 15

Abs. 2 DBA-China bereits der Besteuerung in China unterzogen wurden, ohne Anwendung des Progressionsvorbehaltes zur Gänze in Österreich besteuert.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 rechtzeitig eingebrachten – nunmehr als Beschwerde zu wertenden – Berufung brachte der Bf. vor, dass er auf Grund der sehr weiten Distanz zwischen Österreich und China davon ausgehe, dass sich in seinem Fall der Lebensmittelpunkt (z.B. regelmäßige Pflege des Freundeskreises in Österreich, Zeitumstellungsproblem hinsichtlich des telefonischen Kontaktes) gezwungenermaßen nach China verlagert haben müsse. Eine regelmäßige Rückkehr nach Österreich sei auf Grund der weiten Distanz nicht realisierbar gewesen.

Aber selbst für den Fall der Ablehnung des Ansässigkeitswechsels nach China beantrage der Bf. die Freistellung der Einkünfte in der Höhe von 92.111,85 Euro unter Progressionsvorbehalt, da Österreich im Falle eines Qualifikationskonfliktes gemäß Artikel 24 Abs. 2 lit. a DBA-China die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung treffe.

Gleichzeitig übermittelte der Bf. den Besteuernachweis aus China für das Jahr 2008.

B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:

Die Artikel 3 und 15 des DBA-China lauten auszugsweise:

„Artikel 3

Allgemeine Begriffsbestimmungen

...

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Vertragsstaats über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Vertragsstaat 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 Vertragsstaat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält und

- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in diesem anderen Vertragsstaat hat.“

Im gegenständlichen Fall macht der Bf. primär eine Ansässigkeitsverlagerung nach China geltend. In der Folge wird daher zu prüfen sein, ob der Bf. im streitgegenständlichen Jahr 2008 in China oder in Österreich ansässig war.

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA China bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Vertragsstaats dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihres Hauptsitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat, unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres vom 5. Dezember 2014 hat der Bf. seinen Hauptwohnsitz seit 7. September 1990 durchgehend bis heute in Z.

Aus dem Umstand, dass der Bf. seinen österreichischen Wohnsitz während der von Beginn an zeitlich befristeten Auslandsentsendung beibehalten hat, ist zu schließen, dass er diesen nach seiner Rückkehr ins Inland weiter bewohnen wollte. Dies wird durch die Tatsache bestätigt, wonach der Bf. nach seinem Aufenthalt in China 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.

Der Bf. hat neben dem in Österreich beibehaltenen Wohnsitz für den Zeitraum seiner Entsendung auch einen Wohnsitz in China begründet. Er bringt vor, dass auf Grund der sehr weiten Distanz zwischen Österreich und China eine regelmäßige Rückkehr nach Österreich, z.B. zur Pflege des Freundeskreises, nicht realisierbar gewesen sei, weswegen er davon ausgehe, dass sich der Lebensmittelpunkt gezwungenermaßen nach China verlagert haben müsse.

Artikel 4 Abs. 2 DBA China lautet:

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

- a) Die Person gilt als 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) kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) ...
- d) ...

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. 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 innehat.

Im gegenständlichen Fall ist aus den vorgelegten Unterlagen klar erkennbar, dass die Entsendung zeitlich begrenzt gewesen war. Unstrittig ist auch, dass der inländische Dienstgeber während der Entsendung weiterhin das im Dienstvertrag vereinbarte Entgelt auf das Bankkonto des Bf. auszahlte.

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

Darüber hinaus hat der Bf. trotz Aufforderung seitens der Abgabenbehörde keine chinesische Ansässigkeitsbestätigung vorgelegt, welche ein gewichtiges Indiz für die Ansässigkeitsverlagerung nach China dargestellt hätte.

Dem Bf. ist beizupflichten, 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 erfolgte, während bei länger als fünf Jahren dauernden Aufenthalten im Ausland die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland spricht, wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln (vgl. EAS-Auskunft des BMF, GZ C 228/1-IV/4/03 vom 12.5.2003 sowie die Verwaltungspraxis).

Da im gegenständlichen Fall die Entsendung des Bf. nach China lediglich 29 Monate gedauert hat und bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen grundsätzlich

auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist, ist davon auszugehen, dass durch den verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt des Bf. eine erhebliche und dauerhafte Reduktion der Beziehungen zu seinem Heimatland – trotz unregelmäßiger Pflege des österreichischen Freundeskreises infolge von Zeitumstellungsproblemen hinsichtlich des telefonischen Kontaktes - nicht eingetreten ist und daher der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach China verlegt worden ist.

Daraus ergibt sich, dass Österreich im Streitjahr 2008 als Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat anzusehen war.

Für den Fall der Ablehnung des Ansässigkeitswechsels nach China beantragte der Bf. in seiner Beschwerde die Freistellung der Einkünfte in der Höhe von 92.111,85 Euro unter Progressionsvorbehalt, da Österreich im Falle eines Qualifikationskonfliktes gemäß Artikel 24 Abs. 2 lit. a DBA-China die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung treffe.

In seinem Erkenntnis vom 26. März 2014, 2010/13/0089, verweist der Verwaltungsgerichtshof auf die Begründung seines Erkenntnisses vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, in welchem er ausgesprochen hat, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA CSSR, welcher Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-China entspricht, für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass die „Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in der Slowakei ansässig ist. Der Begriff des –wirtschaftlichen – Arbeitgebers sei dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom – und nicht nach nationalem Recht – zu interpretieren.

Diese Rechtsansicht ist auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Da der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 davon ausging, dass die Definition des in Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-China verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, stand er im Widerspruch mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung war daher unter Verweis auf die Entscheidungsgründe des Verwaltungsgerichtshofes insofern Folge zu geben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend abzuändern, als die Doppelbesteuerung der auf die Arbeitstage in China entfallenden und in China besteuerten ausländischen Einkünfte gemäß Artikel 24 Abs. 2 lit. a DBA-China zu vermeiden war und Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnimmt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 9. Dezember 2014