

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 23.08.2012 (vormals Berufung) gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien \*\* vom 17.08.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Die Beschwerdeführerin ( Bf.), eine brasilianische Staatsbürgerin, ist seit dem Jahr 2000 in Österreich wohnhaft, verheiratet und hat einen Sohn, geboren am 11.09.2000, für den sie im Beschwerdejahr den Kinderfreibetrag gem. § 106a Abs. 1 EStG beantragte. Seit November 2005 ist sie als Verwaltungsangestellte in der Botschaft der Föderativen Republik Brasilien in Wien beschäftigt und bezog laut Bestätigung der Botschaft vom 24. 08. 2012 aus dieser Tätigkeit im Beschwerdejahr einen Bruttolohn (einschließlich Sonderzahlungen) iHv € 19.414,78.

Die Einkünfte wurden im Antrag der Bf. auf Arbeitnehmerveranlagung 2010 als Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug erklärt. Als Werbungskosten wurden einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge iHv € 2.912,16 geltend gemacht, als Sonderausgaben Beiträge zur Wohnraumschaffung iHv € 2.760,00. Das Finanzamt Wien \*\* unterzog diese nicht selbständigen Einkünfte im **Einkommensteuerbescheid 2010** der inländischen Einkommensbesteuerung und setzte die Einkommensteuer mit € 443,00 fest.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung, nunmehr **Beschwerde** wendet die Bf. ein, sie sei Angestellte der brasilianischen Botschaft und daran habe sich bis heute nichts geändert. Nachdem das Doppelbesteuerungsabkommen vom 24.05.1975 zwischen Österreich und Brasilien zur Anwendung komme, sei sie als "Sur-Place" Personal von der Einkommen- bzw. Lohnsteuer befreit. Der Beschwerde beigelegt war eine Bestätigung der Botschaft über die Höhe ihres Einkommens sowie ihr Angestelltenverhältnis als Verwaltungsangestellte dieser diplomatischen Vertretung.

Die belangte Behörde erließ eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** mit folgender Begründung:

*"In Österreich ansässige Arbeitnehmer von in Österreich bestehenden ausländischen diplomatischen Vertretungen unterliegen mit ihren Bezügen der österreichischen Besteuerung, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen Anderes anordnet. Sie beziehen sich in Ihrer Berufung auf den Artikel 19 des DBA Österreich-Brasilien, wonach bei öffentlichen Funktionen das Besteuerungsrecht bei Brasilien liegt.*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine öffentliche Funktion nur dann vor, wenn die einzelne bzw. konkret zu beurteilende Person in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig ist. Das wiederum setzt die Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse voraus.*

*Bei Botschaftsangehörigen trifft dies nur beim diplomatischen Personal zu, sämtliche andere Angestellten fallen nicht unter die von Ihnen beantragte Befreiung.*

*Ihr Rechtsmittel war daher abzuweisen."*

Im dagegen erhobenen **Vorlageantrag** weist die Bf. daraufhin, dass es sich hier um ein Missverständnis handeln müsse und legt zur Untermalung ihres Rechtsstandpunktes die Kopie der Verbalnote GZ.21.10.1/0001e-I.1/1999, des Bundesministeriums für Europäische und Internationale Angelegenheiten der Republik Österreich, vom 28.04.1999, sowie die Übersetzung ihres Arbeitsvertrages mit der brasilianischen Botschaft in Wien, bei.

Die vorbezeichnete Verbalnote weist folgenden Inhalt auf:

Bundesministerium  
für auswärtige Angelegenheiten  
GZ. 21.10.1/0001e-I. 1/1999

#### **“Verbalnote**

Das Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten entbietet der Botschaft der Föderativen Republik Brasilien seine besten Empfehlungen und beeindruckt sich, zur do. Verbalnote Nr. 65/98 vom 11.11.1998 sein Bedauern darüber mitzuteilen, dass es wegen

der notwendigen Befassung der Finanzbehörden in dieser finanzrechtlichen Frage zu einer Verzögerung in der Beantwortung kam.

Zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien wurde zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen am 24.05.1975 ein Abkommen abgeschlossen, welches mit Nr. 431/ 1976 im österreichischen Bundesgesetzblatt auch in portugiesischer Sprache veröffentlicht wurde. Zur Durchführung des Abkommens wurde weiters am 27.10.1976 eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. 633/1976) erlassen. Zu den in der geschätzten Verbalnote angeführten Punkten im folgenden:

a) Gemäß den Artikeln 10 („Dividenden“) und 11 („Zinsen“) des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und der Föderativen Republik Brasilien werden derartige Einkünfte der in Brasilien ansässigen Personen in Brasilien besteuert, wobei Österreich eine in Brasilien anzurechnende Quellensteuer von bis zu 15% einheben darf. Allerdings ist hier nach dem österreichischen innerstaatlichen Recht weiter zu differenzieren:

Von den in Österreich bloß beschränkt steuerpflichtigen Personen (das sind Personen, die in Österreich keinen Wohnsitz, also auch keinen Zweitwohnsitz haben) erhebt Österreich nur von Dividenden, z. B. aus Aktien oder GesmbH-Beteiligungen eine Quellensteuer, nicht jedoch von Zinsen, z.B. aus festverzinslichen Wertpapieren oder Spareinlagen. Im Ergebnis bedeutete dies für diese Personen eine Steuerfreiheit der Zinsen in Österreich. Von den in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (das sind Personen, die in Österreich einen Wohnsitz, also auch z.B. nur einen Zweitwohnsitz haben) erhebt Österreich sowohl von Dividenden, als auch von Zinsen eine 25% Quellensteuer („Kapitalertragssteuer“). Ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person jedoch gemäß Art. 4 DBA in Brasilien ansässig - hat sie also z. B. bei Vorliegen eines Doppelwohnsitzes den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Brasilien - so kann sie die Reduktion der österreichischen Steuerbelastung auf die nach dem DBA zulässige Höhe von 15% verlangen.

In Österreich akkreditierte Diplomaten, Berufskonsuln und Angehörige des Verwaltungs- und technischen Personals genießen nach dem Wiener Übereinkommen über die diplomatischen Beziehungen (WDK) bzw. nach dem Wiener Übereinkommen über die konsularischen Beziehungen (WKK) gewisse Steuerbefreiungen. Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf die privaten Einkünfte, deren Quelle sich in Österreich befindet (Art. 34 lit. d WDK bzw. Art 49 Abs. 1 lit. d WKK). Gemäß Art. 27 DBA berührt das DBA die durch die WDK bzw. durch die WKK eingeräumten steuerlichen Vorrechte nicht.

Somit darf Österreich die Kapitaleinkünfte aus österreichischen Quellen der in Österreich akkreditierten Diplomaten, Berufskonsuln und Angehörigen des Verwaltungs- und technischen Personals entsprechend dem DBA, also mit bis zu 15% besteuern, da diese Personen in Österreich einen Wohnsitz haben und demnach im Prinzip unbeschränkt steuerpflichtig sind. Allerdings werden nach der Judikatur des österreichischen

Verwaltungsgerichtshofes diese völkerrechtlich privilegierten Personen wie beschränkt steuerpflichtige Personen behandelt, so dass deren Zinseinkünfte in Österreich im Ergebnis steuerfrei sind. Auf die Staatsbürgerschaft kommt es dabei nicht an. Soll die Steuerfreistellung unmittelbar durch die Bank erfolgen, setzt dies eine entsprechende Nachweisführung gegenüber der Bank voraus, die durch Vorweis und Registrierung der jeweiligen Legitimationskarte des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten und Vorlage des Reisepasses erfüllt werden kann.

Nicht völlig klar erscheint der in der geschätzten Verbalnote angeführte Ausdruck „private Finanzinvestitionen“. Sollten damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von in Österreich gelegenem unbeweglichen Vermögen gemeint sein, so hat Österreich als Lagestaat gemäß Art. 6 DBA jedenfalls ein Besteuerungsrecht (Brasilien hat nach Art. 23 Abs. 1 DBA ebenfalls ein Besteuerungsrecht, muß aber die österreichische Einkommensteuer auf die brasilianische Steuer anrechnen). Das österreichische Besteuerungsrecht besteht auch gegenüber Diplomaten, Berufskonsuln und Angehörigen des Verwaltungs- und technischen Personals, da es weder durch die WDK, noch durch die WKK eingeschränkt ist (Art. 34 lit. d WDK bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. d WKK).

b) Die Dienstbezüge (Monatsgehälter) der Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer Mission oder einer konsularischen Vertretung, die brasilianische Staatsbürger sind, sind in Österreich steuerfrei, (Art. 34 iVm Art. 37 Abs. 2 WDK bzw. Art. 49 Abs. 1 iVm Art. 71 Abs. 2 WKK). Die Gehälter von Bediensteten anderer „Offizieller ausländischer Behörden“ sind nur nach Maßgabe des Art. 19 DBA in Österreich steuerfrei, also dann, wenn Vergütungen unmittelbar von der Föderativen Republik Brasilien, einer ihrer Gebietskörperschaften oder aus einem von Ihnen errichteten Sondervermögen für an Brasilien in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt werden. Auf die Staatsbürgerschaft kommt es in diesem Fall nicht an.

Gemäß Art 19 DBA sind unter den oben angeführten Voraussetzungen auch die Bezüge von Mitarbeitern der Vertretungsbehörden, die ständig in Österreich ansässig sind („sur place-Personal“), in Österreich steuerfrei.

Das Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten benutzt auch diese Gelegenheit, der Botschaft der Föderativen Republik Brasilien die Versicherung seiner ausgezeichneten Hochachtung zu erneuern.

Wien, am 28. April 1999"

Übersetzung des vorliegenden Arbeitsvertrages

(Wappen der Föderativen Republik Brasilien)

BOTSCHAFT VON BRASILIEN IN WIEN

**UNBEFRISTETER ARBEITSVERTRAG**

Dieser Arbeitsvertrag wird abgeschlossen zwischen der brasilianischen Botschaft in Wien,

vertreten durch Frau Gesandte-Botschaftsrätin XY, in der Folge „Arbeitgeber“, und Frau Bf., brasilianische Staatsbürgerin, verheiratet, Inhaberin des brasilianischen Reisepasses Nr. \*\*\*, ausgestellt am 01.09.2005 von dieser Botschaft, gültig bis 31.08.2010, wohnhaft in Hernalser Hauptstraße 39/13, 1170 Wien, Österreich, in der Folge „Arbeitnehmerin“ genannt. Frau Bf. wird als Unterstützungspersonal in der Kanzlei der Botschaft von Brasilien gemäß den folgenden Vertragsklauseln eingestellt:

- 1.) Der vorliegende Vertrag wird, nach Ablauf der Probezeit von einem Monat, auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
- 2.) Aufgabenbereich: Empfang und Telefondienst (Bedienen der Telefonzentrale), nach Absprache mit dem Leiter der Verwaltung und mit den Verwaltungsbeauftragten: allgemeine Unterstützungsarbeiten in der Kanzlei der Botschaft von Brasilien, (wie das Verteilen der internen Korrespondenz, sowie der Post, und das Servieren von Kaffee, dem Botschafter und seinen Gästen).
- 3.) Wöchentliche Arbeitszeit: 40 Stunden.
- 4.) Die wöchentliche Arbeitszeit kann, bei Notwendigkeit, erhöht werden. Im Falle der Notwendigkeit, werden die Überstunden mit Freizeit abgegolten. Überstunden können ausbezahlt werden, nach vorheriger Absprache mit der Leitung der Botschaftsverwaltung und nach Maßgabe der österreichischen Arbeitsgesetze.
- 5.) Arbeitszeit: von 9:00 Uhr bis 18:00 Uhr, mit einer (1) Stunde Mittagspause.
- 6.) Pflichtversicherung (bei der Wiener Gebietskrankenkasse).
- 7.) Der monatliche Bruttolohn (basiert auf): € 1.214,5 (von diesem werden monatlich € 212,55 als Arbeitnehmeranteil und der Arbeitgeberanteil der Botschaft von Brasilien, an die Sozialversicherung der WGKK abgeführt).
- 8.) Urlaubsgeld - entspricht einem Monatslohn pro Jahr und wird im Juni fällig.
- 9.) Weihnachtsgeld - entspricht einem Monatslohn pro Jahr und wird im Dezember fällig.
- 10.) Fehlen, Verspätungen oder die Nichteinhaltung der ausgemachten Arbeitszeiten, ohne triftigen Grund: werden entsprechend der Dauer des Fehlens vom Gehalt abgezogen und sind bei wiederholtem Auftreten Gründe für die Auflösung des Arbeitsvertrages.
- 11.) Die Arbeitnehmerin verpflichtet sich zum Stillschweigen über jedwede Angelegenheiten der Botschaft.
- 12.) Die Arbeitnehmerin ist für ihre Steuererklärung selbst verantwortlich.
- 13.) Es bestehen keine diplomatische Immunität und keine Privilegien.
- 14.) Der vorliegende Arbeitsvertrag unterliegt den österreichischen Arbeitsgesetzen.
- 15.) Der vorliegende Arbeitsvertrag ist gültig mit Unterzeichnung desselben.

Wien, den 16. November 2005

(Unterschrift)

Bf. XY

(Unterschrift)

Gesandte—Botschaftsrätin

Vorgelegt wurde weiters die Übersetzung des Anhanges zum Arbeitsvertrag:

## **ANHANG ZUM ARBEITSVERTRAG**

welcher am 10. Juni 2005 unterzeichnet und abgeschlossen wurde zwischen der Botschaft der Föderativen Republik Brasilien und Frau Bf., Verwaltungsassistentin.

Es kommt die Vereinbarung für Lokalangestellte („Sur-Place“ Personal) gemäß Steuerabkommen, unterzeichnet von Brasilien und Österreich am 24.05.1975 (BGBI. 431/1976 und BGBI. 633/1976 — DBA, § 19, laut Verbalnote BmaA GZ.21.10.I/000le—I.I/1999) zur Anwendung.

Wien, den 25. November 2010

(Unterschrift) (Unterschrift)

Bf. YZ

Verwaltungsassistentin Gesandter—Botschaftsrat

Mit Schreiben vom 19.11.2012 verweist die Bf. neuerlich auf den bereits mehrfach erwähnten § (Anm. richtig: Art.) 19 DBA Brasilien und legt neben der oben dargestellten Verbalnote des Außenministeriums eine weitere Bestätigung der brasilianischen Botschaft vor, wonach das durch die Bf. bezogene Nettogehalt zur Gänze von der Föderativen Republik Brasilien gezahlt wird.

In der **Beschwerdevorlage** beantragt das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde mit folgender Begründung: "*Da die Steuerpflichtige nicht wegen der Tätigkeit in der Botschaft in Österreich ansässig geworden ist, sondern bereits seit dem Jahr 2000 in Österreich gemeldet ist und ihren Lebensmittelpunkt (aufrechte Ehe mit einem österreichischen Staatsbürger, ein aus der Ehe stammendes minderjähriges, schulpflichtiges Kind) in Österreich hat, ergibt sich ein Besteuerungsrecht Österreichs (LStR Rz 125; Art. 37 Abs. 2 WrDiplKonv.) Die Steuerpflichtige ist somit im Zeitpunkt der Funktionsübernahme (des Dienstantrittes) seit längerem in Österreich wohnhaft gewesen. Der Dienstantritt in der brasilianischen Botschaft hatte keinen Einfluss auf den Wohnsitz der Steuerpflichtigen (VwGH vom 20.02.1996, 92/13/0153).*"

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Beweis wurde aufgenommen durch die in den vorgelegten Akten des Finanzamtes abgelegten Schriftstücke.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf. ist brasilianische Staatsbürgerin und seit 27.11.2000 bis dato durchgehend in Österreich ansässig. Laut aktenkundiger Meldebestätigung hatte bzw. hat sie ihren

Hauptwohnsitz von 21.11.2000 bis 17.9.2009 in Wien\* und seit 17.9.2009 in Adr-Bf. Die Bf. ist seit 9.8.2000 mit einem österreichischen Staatsbürger verheiratet und hat ein minderjähriges, haushaltszugehöriges Kind (geboren am 11.9.2000), für das sie den Kinderfreibetrag iSd § 106 Abs. 1 EStG beantragte.

Seit November 2005 ist die Bf. als Verwaltungsassistentin in der brasilianischen Botschaft angestellt, ist bei der Wiener Gebietskrankenkasse pflichtversichert, unterliegt der diesbezügliche Arbeitsvertrag den österreichischen Arbeitsgesetzen und bestehen für die Bf. keine diplomatische Immunität und Privilegien.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag vom 16.11.2005 der Botschaft der Föderativen Republik Brasilien samt Anhang zum Arbeitsvertrag vom 25.10.2010, dem Auszug aus dem zentralen Melderegister, der übermittelten Verbalnote vom 28.4.1999, GZ.21.10.1/0001e-I.1/1999 des Bundesministeriums für Europäische und Internationale Angelegenheiten der Republik Österreich sowie den Angaben der Bf.

Bezüglich der vorgelegten Dokumente waren hinsichtlich Echtheit und Richtigkeit keine Zweifel zu hegen. Der obige Sachverhalt ist daher mangels gegenteiliger Behauptungen der Parteien bzw. Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde insofern unstrittig.

Strittig ist, ob die Bf. mit ihren von der brasilianischen Botschaft bezogenen Einkünften der österreichischen Einkommensbesteuerung unterliegt.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung bestehen für ausländische Diplomaten in Österreich Sonderregelungen auf Basis des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen (BGBl 66/1966); s Huemer Die unbeschr StPfl natürl Personen, 67 ff.

Diplomaten sowie die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer ausländischen Mission und deren jeweilige haushaltszugehörigen Familienmitglieder sind nur mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 98 steuerpflichtig. Die Dienstbezüge sind jedoch (jedenfalls) steuerfrei. Derartige Personen gelten als beschränkt steuerpflichtig, obwohl die Besteuerung von privaten Inländischen Einkünften zulässig wäre ( vgl. HR/Fuchs § 1 Rz 14). Das dienstliche Hauspersonal der ausländischen Mission sowie private Hausangestellte von Mitgliedern der ausländischen Mission sind hinsichtlich ihrer empfangenen Dienstbezüge von der Einkommensteuer befreit.

Mitglieder des administrativen und technischen Personals der in Österreich errichteten Botschaften, Berufskonsulate und ständigen Vertretungen bei internationalen Organisationen (ausgewiesen durch einen blauen Lichtbildausweis des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten - "blaue Legitimationskarte") und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder sind gemäß Art. 37 Abs. 2 der Wiener Diplomatenkonvention (ggf. iVm Art. XI Abschn. 32 lit. a UNO-Amtssitzabkommen, § 4 BG über die Rechtsstellung von Einrichtungen der OSZE in Österreich usw.) und Art. 49

Abs. 1 der Wiener Konsularkonvention grundsätzlich in gleichem Umfang wie Diplomaten von der Einkommensteuer befreit (EStR 2000 Rz 316, EAS 240). Diese Befreiung gilt jedoch gemäß Art. 37 Abs. 2 der Wiener Diplomatenkonvention und Art. 71 Abs. 2 der Wiener Konsularkonvention - selbst bei Vorliegen der blauen Legitimationskarte - nicht für Personen, welche die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen oder in Österreich ständig ansässig sind (vgl. EStR 2000 Rz 316).

Da das Wiener Übereinkommen als Kodifikation von Völker gewohnheitsrecht anzusehen ist, gelten die Befreiungen auch gegenüber Staaten, die nicht Vertragsstaaten des Übereinkommens sind. Auch Honorarkonsuln sind von der Einkommensteuer auf Bezüge, die sie vom Entsendestaat für ihre Aufgabe erhalten, befreit (DKMZ § 1 Rz 28/1).

Fallen Mitglieder des administrativen und technischen Personals ausländischer Vertretungsbehörden in Österreich auf Grund der österreichischen Staatsbürgerschaft oder der Ansässigkeit in Österreich nicht unter eine derartige Befreiung, ist eine allfällige DBA-rechtliche Begünstigung zu prüfen.

Die Befreiungen gelten nämlich nur dann, wenn die betreffenden Personen weder die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen noch in Österreich „ständig ansässig“ sind (vgl. EStR 314 ff, zu Berufskonsuln, die nur bei Gegenseitigkeit von der Einkommensteuer befreit sind, vgl. EStR 320 ff); sog „sur-place-Personal“ (oder Ortskräfte = österreichische Staatsbürger oder Personen mit ständiger Ansässigkeit in Österreich) ist in der Regel in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (zu einer Ausnahmeregelung mit der Schweiz s EAS 2541 v 22.11.04). In der Regel ist die DBA-Kassenstaatsregelung anwendbar, wiewohl die meisten Doppelbesteuerungsabkommen einen sog. Ortskräftevorbehalt aufweisen (BMF 1.8.16, 010221/0421-VI/8/2016). Für die Beurteilung des Begriffs „ständig ansässig“ sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Dienstantrittes bzw. der Funktionsübernahme maßgebend (VwGH 7.2.90, 89/13/0011; 20.2.96, 92/13/0153, wonach die „ständige Ansässigkeit“ bei Absolvierung eines Studiums in Österreich vor dem Dienstantritt gegeben ist) - vgl. **JAKOM** 2017 § 1 EStG -RZ 22.

Da im gegenständlichen Fall unbestritten nicht die obzitierten Bestimmungen der Wiener Diplomatenkonvention zur Anwendung gelangen, kommt Artikel 19 DBA Brasilien zum Tragen.

#### **Artikel 19 - Abs 1 DBA Österreich – Brasilien (BGBl. 1976/431) lautet:**

„Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.“

Die maßgebliche Bestimmung des Art 19 OECD-MA, die nach Maßgabe der internationalen Rechtsentwicklung möglichst OECD-konform in die meisten österreichischen DBA aufgenommen worden ist, lautet:

## "Artikel 19

### Öffentlicher Dienst

1. a) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.
- b) Diese Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und
  - i) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder
  - ii) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten."

Nach dem sog. **Kassenstaatsprinzip** werden Bezüge der im öffentlichen Dienst tätigen Beamten der Besteuerung in jenem Staat vorbehalten, aus dessen öffentlichen Kassen diese Bezüge bezahlt werden. Korrespondierend dazu soll der DBA-Partnerstaat diese Bezüge von der Besteuerung freistellen. Die rechtspolitische Motivation für eine solche Regelung liegt in der althergebrachten Vorstellung begründet, dass kein Staat einen anderen Staat in der Ausübung seiner öffentlichen Aufgaben behindern darf, auch nicht im Wege der Besteuerung. Soweit an den Auslandsvertretungen eines Staats allerdings Sur-Place-Personal des anderen Staats aufgenommen wird, soll das Kassenstaatsprinzip zugunsten des Ansässigkeitsprinzips zurücktreten, dies wird durch den sog. **"Ortskräftevorbehalt"** erreicht. Das Kassenstaatsprinzip erfährt demnach in Abs. 1 durch die lit b in Bezug auf das Sur-Place-Personal (Ortskräfte) der diplomatischen und konsularischen Auslandsvertretungen eine Einschränkung dahingehend, dass deren Bezüge in der Besteuerungszuständigkeit des Empfangsstaats verbleiben. Die Staatsbürgerschaft und die "Sur-Place"-Eigenschaft (inländische Ansässigkeit vor Eingehen des Dienstverhältnisses) sind bei jenen Abkommen von Bedeutung, die für diesen Personenkreis den sog. "Ortskräftevorbehalt" vorsehen (EAS 291).

Kein Ortskräftevorbehalt im Sinne des OECD-Musterabkommens - der im Grunde jenem entspricht, der in Art 37 Abs 2 der Wiener Diplomatenkonvention für das Verwaltungs- und technische Personal der diplomatischen Vertretungsbehörden vorgesehen ist- findet sich allerdings im Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien, wie sich unzweifelhaft aus der Textierung des Art 19 Abs. 1 DBA Österreich Brasilien ergibt. Nach dem DBA-Brasilien unterliegen daher die von Art 19 Abs. 1 erfassten öffentlichen Bezüge der Bediensteten der brasilianischen Botschaft in Wien auch in den Fällen der österreichischen Ortskräfte (Personen mit österreichischer Staatsbürgerschaft und/oder inländischer Ansässigkeit -wie im Fall der Bf.) der brasilianischen Besteuerung. Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass die Bezüge, die die Bf. aus ihrer Tätigkeit an der brasilianischen Botschaft erzielt hat, in Österreich nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt und es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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. Eine Revision war nicht zuzulassen, da sich die Lösung der Rechtsfrage unmittelbar aus dem anzuwendenden DBA Österreich- Brasilien iVm dem OECD-Musterabkommen ergibt.

Wien, am 24. November 2017