

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100039/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A. in der Beschwerde vom 2.10.2012 von Frau B (St. Nr. XXX), Wohnadresse gegen die Aufhebungsbescheide des FA C vom 04.09.2012, mit denen gemäß § 299 BAO die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 aufgehoben wurden, zu Recht erkannt:

1.

Der Aufhebungsbescheid, mit dem gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid 2010 aufgehoben wurde, wird aufgehoben.

Die Beschwerde betreffend den Aufhebungsbescheid, mit dem gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid 2011 aufgehoben wurde, wird abgewiesen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2011 bleibt daher unverändert.

2.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

- in Bezug auf die Aufhebung des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2010 nicht zulässig,

- in Bezug auf die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2011 zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang:

I. Verfahren vor der Abgabenbehörde

Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2009 bis 2011

Die Beschwerdeführerin, im folgenden „die Bw.“, ist Staatsangehörige von Bosnien-Herzegowina und arbeitete gemeinsam mit ihrem Ehemann seit Ende 2001 beim selben Arbeitgeber als Saisonarbeiterin im Fremdenverkehr.

Sie reichte für die Jahre 2009 und 2010 am 4.8.2011 jeweils Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1) für unbeschränkt Steuerpflichtige ein. Mit Einkommensteuerbescheid 2009 bzw. 2010 vom 9.8.2011 wurde sie erklärungsgemäß veranlagt und es wurde ihr Einkommensteuer iHv EUR 408,50 (2009) und von EUR 959,80 (2010) gutgeschrieben. Am 13.02.2012 brachte sie ihre Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 ein und wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 20.02.2012 wiederum erklärungsgemäß veranlagt. Daraus resultierte eine Einkommensteuergutschrift iHv EUR 1.053,00. In sämtlichen Jahren lag sie mit ihrem Einkommen unter der maßgeblichen Einkommensteuergrenze von EUR 11.000,00 für unbeschränkt Steuerpflichtige.

Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 durch Aufhebungsbescheide vom 4.9.2012

Mit für jedes Jahr gesondertem Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 4.9.2012 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Als Begründung wurde inhaltsgleich ausgeführt: *„Gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtsrichtigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“*

Die bisher begehrte Arbeitnehmerveranlagung 2011 (Anmerkung: In den Aufhebungsbescheiden 2009 und 2010 ist jeweils die Arbeitnehmerveranlagung 2009 bzw. 2010 genannt) als unbeschränkt Steuerpflichtige (auf das von Ihnen eingebrachte Formular L1 wird verwiesen) war daher nicht richtig, da Sie ihm Jahr 2011

nur beschränkt steuerpflichtig waren. Beschränkt steuerpflichtig bedeutet, dass Sie in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der BAO haben. Der saisonbedingte Arbeitsaufenthalt in Österreich begründet weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt. Auch die Möglichkeit gemäß § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht zu beantragen, ist nicht möglich, weil Sie kein EU-Bürger sind bzw. ein allfälliges Doppelbesteuerungsabkommen nicht vorliegt.“ Der Bw. wurde weiters mitgeteilt, dass die Durchführung einer Veranlagung für beschränkt Steuerpflichtige in ihrem Fall eine Steuernachforderung ergäbe und daher nicht durchgeführt wurde.

Berufung vom 1.10.2012 gegen die Aufhebungsbescheide 2010 bis 2011

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 1.10.2012 Berufung nur gegen die Aufhebungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 vom 4.9.2012 und beantragte deren Aufhebung aus folgenden Gründen: *„Im Kalenderjahr 2010 war ich gemäß beigeschlossener Bestätigung meines Arbeitgebers vom 1.1. bis 18.4., vom 02.06. bis 14.10., vom 23.12. bis 31.12. in Österreich beschäftigt und gemeldet. Im Jahr 2011 war ich beim gleichen Arbeitgeber vom 01.01. bis 04.4., vom 11.6. bis 10.10., vom 22.12. bis 31.12. beschäftigt und gemeldet. Ich habe somit in den Jahren 2010 und 2011 jeweils mehr als 6 Monate in Österreich gelebt und gearbeitet. Ich hatte in diesen Jahren meinen Lebensmittelpunkt somit in Österreich, sodass ich in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig zu gelten habe. In dieser Zeit habe ich auch kein ausländisches Einkommen erzielt.“*

Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2012

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2012 wurde die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO betreffend 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet: *„Aufgrund Ihrer Beschäftigungszeiten in den Jahren 2010 bis 2011 (saisonale Beschäftigung) und mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes gemäß § 26 Abs. 1 und 2 BAO wurden Sie als beschränkt steuerpflichtig eingestuft. In Ihrer Berufung führen Sie an, dass Sie insgesamt mehr als sechs Monate in Österreich gearbeitet und gelebt hätten.*

Nach § 26 Abs. 2 2. Satz BAO tritt die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. Dabei handelt es sich um einen Subsidiärtatbestand. Primär entscheidet der Wohnsitz, dann der gewöhnliche Aufenthalt (nicht nur vorübergehendes Verweilen im Inland), dann erst die Sechs-Monate-Regelung. Nur kurzfristige Auslandsaufenthalte (z.B. Urlaube, Geschäftsreisen, Familienheimfahrten) führen zu einer Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes. Die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung wird unter diesen Umständen bei Berechnung der Sechstmonatsfrist nicht mitgezählt.

Werden hingegen Arbeitsverhältnisse durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubsabfindung vollständig abgewickelt, handelt es sich um eine Beendigung dieser Arbeitsverhältnisse, die auch die Sechsmonatsfrist gemäß § 26 Abs. 2 2. Satz BAO im Falle des Wegzugs des Arbeitnehmers ins Ausland beendet. Bei einer solchen

Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechs-Monate-Zeitraumes im Falle einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland auszugehen.

Dem vorgelegten Versicherungsdatenauszug ab 2009 zu Folge erfolgte jeweils eine An- und Abmeldung bei der Sozialversicherung. Auf Grund der übermittelten Jahreslohnzettel des Dienstgebers wurden auch aliquot Sonderzahlungen für die befristeten Beschäftigungsverhältnisse ausbezahlt.

Eine Zusammenrechnung der Beschäftigungszeiten ist in Ihrem Falle daher nicht möglich und die Berufung ist als unbegründet abzuweisen.“

Vorlageantrag vom 5.12.2012

Mit Schreiben vom 5.12.2012 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

II. Verfahren vor dem UFS bzw. BFG

1.

Die Berufung wurde am 17.1.2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 13.2.2013 wurde an die Bw. ein Vorhalt übermittelt. Zunächst wurde der sich zu diesem Zeitpunkt aufgrund der Aktenlage ergebende Sachverhalt dargestellt. In weiterer Folge wurde die Bw. unter Beischluss zweier UFS-Entscheidungen, die bei Saisonarbeitern von einer beschränkten Steuerpflicht ausgegangen sind (UFS vom 15.9.2011, RV/0625-I/09 und UFS vom 11.11.2011, RV/0624-I/09) darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt dieses Berufungsfalles mit dem Sachverhalt, der den bereits entschiedenen UFS-Entscheidungen zugrunde lag, vergleichbar erscheint. Die Bw. wurde aufgefordert, darzulegen, welche Unterschiede sich in ihrem Fall im Vergleich zu diesen beiden Berufungsentscheidungen ergeben. Ebenfalls wurde sie ersucht, eine Passkopie vorzulegen und bekannt zu geben, mit welchem Aufenthaltstitel und Beschäftigungstitel sie im Berufszeitraum in Österreich anwesend war sowie zu ihren persönlichen Verhältnissen Stellung zu nehmen.

Am 7.3.2013 beantwortete die Bw. den Vorhalt wie folgt: *„Bisher hatte ich immer nur Saisonbewilligungen, möchte jedoch gerne eine dauerhafte Arbeitsbewilligung erhalten, um durchgehend in Österreich zu arbeiten und zu leben. Ich habe 2 Kinder, die Tochter (25 Jahre) lebt in der Schweiz und der Sohn (23 Jahre) ist in Bosnien wohnhaft. Wenn wir in Bosnien wohnen, wohnen wir in einem kleinen Haus, das ich von meinem Schwiegervater geerbt habe.*

Der Unterschied zu den übermittelten Entscheidungen ist meiner Meinung nach der, dass zwischen meinem Chef und mir von Anfang an klar war, dass es sich um ein langfristiges

Arbeitsverhältnis handeln würde und die jährliche Planung immer bereits am Beginn des Arbeitsjahres erfolgt ist. Eine Endabrechnung der Arbeitsverhältnisse war jeweils nur deshalb notwendig, weil ich nicht so viele Urlaubstage ansparen konnte, dass ich die Unterbrechung damit hätte abdecken können. Dies ist jedoch meines Erachtens kein Indiz dafür, dass die Zusammenarbeit mit meinem Chef nicht auf lange Zeit ausgelegt worden wäre. Die saisonalen Unterbrechungen sind leider betriebsbedingt und es wäre mir natürlich wesentlich lieber, wenn ich das ganze Jahr im Betrieb arbeiten könnte. Für mich ist dieses Verfahren absolut unverständlich, da ich stets davon ausgegangen bin, dass meine Dienstzeiten zusammengerechnet werden. (...).“

An Unterlagen wurden beigelegt:

- Kopie des Passes - ausgestellt am 21.04.2010: Aus diesem ist ein Visum D für Österreich vom 26.5.2010 bis 12.10.2010 ersichtlich.
- 3 Bescheidausfertigungen gem. § 20 Abs. 6 AuslBG vom 2.6.2010, vom 10.6.2011 und vom 22.12.2011: Mit diesen Bescheidausfertigungen wurde die Bw. davon verständigt, dass ihrem Arbeitgeber gem. § 5 AuslBG unter näher angeführten Auflagen gem. § 8 Abs. 1 und 2 AuslBG die Beschäftigungsbewilligung (Branchenkontingent) für die Bw., Staatsangehörigkeit Bosnien-Herzegowina, für die berufliche Tätigkeit als Konditorin für die Zeit vom 2.6. bis 12.10.2010, vom 11.6. bis 31.10.2011, 22.12.2011 bis 20.4.2012 für eine Ganztagsbeschäftigung erteilt. In den Erläuterungen wird darauf hingewiesen, dass ein Arbeitgeber einen Ausländer nur beschäftigen bzw. ein Ausländer eine Beschäftigung nur antreten und ausüben darf, wenn und solange eine Beschäftigungsbewilligung erteilt wurde. Die Nichteinhaltung dieser Bestimmungen stellte eine Verwaltungsübertretung dar, die mit Geldstrafe bedroht ist. Beschäftigungsbewilligungen auf Grund einer Verordnung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 AuslBG (Branchenkontingente) dürfen nur mit einer Geltungsdauer von höchstens 6 Monaten erteilt werden, (...). (...) Die Beschäftigungsbewilligung ersetzt, abgesehen vom Fall des § 5 Abs. 6 AuslBG nicht die Aufenthaltsberechtigung; sie ist bei der zuständigen Behörde gesondert zu beantragen.
- 1 Einzelsicherungsbescheinigung vom 23.11.2010: Darin wird dem Arbeitgeber der Bw. eine Sicherungsbescheinigung (Branchenkontingent) gem. § 11 AuslBG für die Bw. für die Zeit vom 23.11.2010 bis 23.12.2010 ausgestellt. Anmerkung: Die Sicherungsbescheinigung berechtigt nicht zur Arbeitsaufnahme, ermöglicht jedoch dem Ausländer bei der Aufenthaltsbehörde einen Aufenthaltstitel zu beantragen. Nach Ausstellung des Aufenthaltstitels muss vor der Beschäftigungsnahme beim AMS eine Beschäftigungsbewilligung eingeholt werden.
- Bestätigung des Arbeitsmarktservice vom 10.06.2011 gem. § 5 Abs. 1 des AuslBG (Stammsaisonier) mit folgendem Inhalt: „Gemäß § 5 Abs. 1 AuslBG können sich Ausländer/innen, die in den Kalenderjahren 2006 bis 2010 im selben Wirtschaftszweig jeweils mindestens vier Monate im Rahmen von Kontingenten gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 idF Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 135/2009 befristet beschäftigt waren, bis 30.4.2012 bei den regionalen Geschäftsstellen des Arbeitsmarktservice für eine weitere Beschäftigung in diesem Wirtschaftszweig registrieren lassen. Für diese registrierten beschäftigten Ausländer/innen dürfen Beschäftigungsbewilligungen im jeweiligen Wirtschaftszweig mit

einer Geltungsdauer von längstens sechs Monaten, pro Kalenderjahr jedoch nur für die Gesamtdauer von insgesamt zehn Monaten, erteilt werden. Die Arbeitsmarktprüfung im Einzelfall entfällt. Es wird hiermit bestätigt, dass Sie beim Arbeitsmarktservice iSd § 5 Abs. 1 im Wirtschaftszweig Fremdenverkehr registriert wurden (...).“

- Bestätigung des Arbeitgebers der Bw. vom 5.3.2013: Darin wird bestätigt, dass die Bw. seit 21.12.2012 bis voraussichtlich ca. 10.04.2013 als Konditorin bei ihm beschäftigt ist. Für die kommende Sommersaison (ab ca. 20.05.2013) gibt der Arbeitgeber der Bw. an, dass die Absicht besteht, die Bw. wieder zu beschäftigen.

Mit dem Arbeitgeber des Bw. wurden zwei Telefonate zu den Umständen der Beschäftigung der Bw. und ihres Ehemannes bei ihm geführt. Der Inhalt des Telefonates fließt, soweit relevant, in den Sachverhalt ein. Das AMS K bestätigte, dass für den Zeitraum vom 23.12.2010 bis 30.4.2011 eine Beschäftigungsbewilligung für die Bw. erteilt war. Laut Bezirkshauptmannschaft K trat am 15.12.2010 eine Visaliberalisierung für Inhaber von biometrischen bosnisch-herzegowinischen Pässen in Kraft, die diesen eine Einreise nach Österreich ohne Visa ermöglicht. Daher war im Pass der Bw. kein Visum mehr ab der Wintersaison 2010 eingetragen. Die saisonellen Beschäftigungsbewilligungen setzen seit der Visaliberalisierung eine Unbedenklichkeitsbescheinigung voraus. Die erste Unbedenklichkeitsbescheinigung für die Bw. wurde am 17.12.2010 erteilt.

Der Vorhalt, die Vorhaltsbeantwortung sowie die Aktenvermerke über die Telefonate wurden dem Finanzamt und der Bw. zur Kenntnis gebracht, die dagegen keine Einwendungen vorgebracht haben.

2.

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung ist daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist vorliegend ausschließlich, ob die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gem. § 299 BAO rechtens war, weil die Bw. als Saisonarbeiterin im Beschwerdezeitraum in Österreich nicht unbeschränkt, sondern beschränkt steuerpflichtig war. Aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl I 2009/26 (in Kraft ab der Veranlagung 2009) würde sich bei beschränkter Steuerpflicht keine Gutschrift der bei der Lohnabrechnung abgezogenen Lohnsteuer ergeben.

2. Aufhebung gem. § 299 iVm § 302 Abs. 1 BAO:

Die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wurde jeweils auf § 299 BAO gestützt. Eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO ist von Amts wegen innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des aufzuhebenden Bescheides zulässig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Für die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gibt es keinen Zustellnachweis. Erfahrungsgemäß erfolgt laut Nachfrage beim zuständigen Behördenvertreter die Zustellung jedoch innerhalb von 3 Werktagen ab Bescheiddatum.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 ist mit 9.8.2011 datiert, der diesbezügliche Aufhebungsbescheid mit 4.9.2012. Das heißt, es liegen ein Jahr und fast ein Monat zwischen diesen Bescheiden. Das BFG geht davon aus, dass der Einkommensteuerbescheid 2010 jedenfalls vor dem 4.9.2011 zugestellt worden ist, weshalb der diesbezügliche Aufhebungsbescheid vom 4.9.2012 nach Ablauf der einjährigen Aufhebungsfrist und damit außerhalb der gesetzlich zulässigen Frist erlassen worden ist. Die Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 war damit unzulässig. Ob ein anderer verfahrensrechtlicher Titel zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 herangezogen werden kann, wird die Abgabenbehörde erster Instanz zu beurteilen haben.

In der Folge ist daher lediglich für das Jahr 2011 inhaltlich zu prüfen, ob sich der Spruch des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2011 als nicht richtig erwiesen hat. Dies hängt davon ab, ob die Bw. zu Recht als beschränkt steuerpflichtig angesehen wurde.

3. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird aufgrund der Aktenlage und des durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. ist Staatsangehörige des Staates Bosnien und Herzegowina und ist, wie aus dem Zentralen Melderegister ersichtlich ist, seit der Wintersaison 2001 immer beim selben Arbeitgeber in Österreich zusammen mit ihrem Ehemann während der Saison tätig.

Ihr Arbeitgeber im Beschwerdezeitraum führte eine Gastwirtschaft auf einer Alm im Saisonbetrieb. Abhängig von der Wetterlage dauerte die Wintersaison meist vom 10./ 15. Dezember bis 5./12. April und die Sommersaison vom 20./25. Mai bis 15./20. Oktober. Der Arbeitgeber der Bw. beschäftigte zwischen 8 und 15 Mitarbeitern pro Saison. Es kam vor, dass die Bw. und ihr Ehemann mit einer Zeitverzögerung von einer Woche nach Saisonbeginn die Arbeit bei ihrem Arbeitgeber begonnen haben.

Die Bw. und ihr Ehemann bewohnten im Beschwerdezeitraum im Personalhaus des Arbeitgebers eine eigene kleine Wohnung bestehend aus einem Schlaf- und einem Wohnzimmer, Bad und Toilette, jedoch ohne Küche. Die Küche konnten sie im Betrieb mitbenützen. Der Zugang zur Wohnung wurde durch Eingabe eines Zahlencodes ermöglicht. Am Saisonende tauschte der Arbeitgeber immer die Zahlencodes zum Schutz vor unbefugtem Zutritt aus. Wenn Mitarbeiter zu Saisonbeginn wieder kamen, erhielten sie einen neuen Zahlencode, der ihnen Zugang zu ihren Räumlichkeiten verschaffte. Während der Saisons verblieben Fahrnisse der Bw. und ihres Ehemannes in der von ihnen während der Saison benutzten Wohnung. Wenn sie außerhalb der Saison dazu Zugang haben wollten, mussten sie erst ihren Arbeitgeber um den neuen Zugangscode fragen.

Auf die Kinder des Ehepaares hat, wie sie noch kleiner waren, die Großmutter in Bosnien und Herzegowina aufgepasst. Heute sind sie 23 (Sohn) und 25 (Tochter) und wohnen in Bosnien bzw. der Schweiz. Die Bw. und ihr Ehemann bewohnen in Bosnien ein eigenes vom Schwiegervater ererbtes kleines Haus.

Außer der Einkünfte aus der Saisonarbeit bezog die Bw. im Beschwerdezeitraum kein weiteres Einkommen.

Für den Beschwerdezeitraum war die Bw., wie sich aus dem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung vom 31.08.2012 für den Zeitraum ab 1.1.2010 ergibt, vom 22.12.2009 bis 18.4.2010, vom 2.6.2010 bis 14.10.2010, vom 23.12.2010 bis 4.4.2011, vom 11.6.2011 bis 10.10.2011, vom 22.12.2011 bis 11.03.2012, für denselben Arbeitgeber als Konditorin tätig. In denselben Zeiträumen war ihr Ehemann als Koch bzw. Schankbursche ebenfalls beim selben Arbeitgeber beschäftigt. Unstrittig war die Bw. in jedem Kalenderjahr des Beschwerdezeitraumes länger als 6 Monate in Österreich anwesend, die einzelnen Arbeitseinsätze dauerten jedoch jeweils unter 6 Monaten, und zwar für die Sommersaison in der Regel 5 Monate und für die Wintersaison in der Regel 4 Monate.

Die Bw. und ihr Ehemann waren auf Basis für die jeweilige Saison befristeter Dienstverträge beschäftigt. Die Dienstverträge kamen jeweils am Saisonbeginn zustande.

Vor Ende der auslaufenden Saison wurde darüber gesprochen, ob der Arbeitgeber mit der Bw. und ihrem Ehemann als Arbeitskräfte für die nächste Saison rechnen könnte.

Nach jedem Arbeitseinsatz erfolgte am Ende der Saison eine Endabrechnung der Ansprüche der Bw. (Abrechnung von Urlaubsabfindung und –entschädigung) und eine Abmeldung bei der österreichischen Sozialversicherung. Wenn die Saison beendet war, fuhren die Bw. und ihr Ehemann nach Bosnien und Herzegowina und kamen, wie aus dem Pass ersichtlich ist, zu Beginn der nächsten Saison wieder. Sie verbrachten zwischen den Saisons 1,5 bis 2 Monate in Bosnien und Herzegowina. Im Jahr 2011 reiste das Ehepaar unter der Sommersaison für ein paar Tage nach Bosnien und Herzegowina.

Als Titel für ihren Aufenthalt in Österreich wurde der Bw. jeweils ein Visum D für Österreich erteilt, ab 15.12.2010 ist ihr eine visumsfreie Einreise aufgrund einer Visaliberalisierung für Inhaber biometrischer bosnisch-herzegowinischer Pässe erlaubt, weshalb kein Visum mehr im Pass der Bw. ab der Wintersaison 2010/2011 eingetragen ist.

Die Beschäftigungsbewilligungen lagen durchgehend im Beschwerdezeitraum, jeweils beschränkt auf die Saison, vor. Seit der Visabefreiung setzen die saisonellen Beschäftigungsbewilligungen eine Unbedenklichkeitsbescheinigung nach FPG voraus. Die erste Unbedenklichkeitsbescheinigung wurde dem Arbeitgeber für die Bw. am 17.12.2010 erteilt.

Für das Jahr 2011 ergibt sich daher folgendes Bild:

Anmeldung GKK	Beschäftigungsbewilligung AMS	Aufenthaltstitel
23.12.2010 bis 4.4.2011	23.12.2010 bis 30.04.2011	Unbedenklichkeitsbescheinigung
11.6.2011 bis 10.10.2011	11.6.2011 bis 31.10.2011	Unbedenklichkeitsbescheinigung
22.12.2011 bis 11.3.2012	22.12.2011 bis 24.4.2012	Unbedenklichkeitsbescheinigung

Seit Juni 2011 verfügt sowohl die Bw. wie ihr Ehemann über eine Bestätigung als Stammsaisonarbeitskraft.

4. Beweiswürdigung:

Die Bw. bringt in ihrer Vorhaltsbeantwortung vor, dass eine Endabrechnung der Arbeitsverhältnisse nur deshalb notwendig war, weil sie nicht so viele Urlaubstage ansparen konnte, dass sie die Unterbrechung damit hätte abdecken können. Mit diesem Vorbringen zusammen mit ihrem weiteren Vorbringen will sie offenbar darauf

hinaus, dass ein durchgehendes Arbeitsverhältnis bestanden habe oder zumindest eine Wiedereinstellungszusage am Ende einer Saison für die nächste Saison.

Das BFG geht jedoch aus folgenden Gründen vom Vorliegen jeweils befristeter Arbeitsverhältnisse aus: Der Arbeitgeber der Bw. sagte aus, dass er jeweils saisonell befristete Arbeitsverhältnisse abgeschlossen hat. Dies geht nach seinen Worten im Telefonat auch gar nicht anders, weil erst die Beschäftigungsbewilligung vorliegen muss, bevor er eine Beschäftigung eingehen darf. Sein Vorbringen wird durch den Gesetzestext in den Bescheidausfertigungen betreffend Beschäftigungsbewilligungen gestützt, wonach ein Arbeitgeber einen Ausländer nur beschäftigen bzw. ein Ausländer eine Beschäftigung nur antreten und ausüben darf, wenn und solange eine Beschäftigungsbewilligung erteilt wurde. Die Beschäftigungsbewilligungen wurden jedoch nur befristet erteilt.

Für das Vorliegen befristeter Dienstverhältnisse und gegen ein durchgehendes Arbeitsverhältnis spricht auch die vorgenommene Art der Abrechnung – es wurde jeweils eine Endabrechnung vorgenommen - sowie die An- und Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse. Die Endabrechnung steht auch der Annahme einer Aussetzung des Beschäftigungsverhältnisses in Form einer vorübergehenden Karenzierung entgegen.

Es liegt auch keine Wiedereinstellungszusage für jede kommende Saison vor. Aus dem Bestätigungsschreiben des Arbeitgebers lässt sich nur eine Absicht der Wiedereinstellung ableiten, aber keine vertragliche Verpflichtung zur Wiedereinstellung.

Dass die Arbeitsbeziehung der Bw. und ihres Ehemannes zum Arbeitgeber bereits länger dauerte (seit der Wintersaison 2001/2002 für die Bw. und seit der Sommersaison 2000 für ihren Ehemann, der bereits seit 1997 saisonell in Österreich tätig war) und immer wieder erneuert wurde, steht außer Streit.

Der Rest des Sachverhaltes ist unstrittig.

5. Rechtliche Beurteilung:

5.1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinne des § 98 EStG 1988. Beschränkt Steuerpflichtige können bei Vorliegen gesetzlich normierter Voraussetzungen gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren. Diese Option steht allerdings nur Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU bzw. des EWR offen und Angehörigen eines Drittstaates, soweit Österreich mit diesem Staat ein DBA abgeschlossen hat, das ein mit Art 24 OECD-MA vergleichbares Diskriminierungsverbot vorsieht.

Im Beschwerdezeitraum war zwischen Österreich und Bosnien-Herzegowina kein DBA in Kraft. Es bestand daher in diesem Zeitraum auch kein Diskriminierungsverbot, das der Bw. die Optionsmöglichkeit gem. § 1 Abs. 4 BAO eröffnet hätte.

In der Folge ist daher zu prüfen, ob die Bw. im Beschwerdezeitraum entweder einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte.

5.2. Die Bw. begibt sich nach Österreich, um hier zu arbeiten. Ihr Mann arbeitet während dieser Zeit ebenfalls beim gleichen Arbeitgeber. Sie ist als Saisonarbeiterin tätig. Nach Beendigung ihrer saisonbedingten Arbeit kehrt sie mit ihrem Mann nach Bosnien und Herzegowina zurück, wo der gemeinsame volljährige Sohn lebt und die Bw. und ihr Ehemann ein Haus bewohnen. Zum Beginn der neuen Saison reisen sie wieder nach Österreich.

Unter ausländischen Saisonarbeitern sind Arbeitnehmer zu verstehen, die auf Grund eines Vertrages über eine bestimmte Zeitdauer oder eine bestimmte Beschäftigung eine Erwerbstätigkeit ausüben, die vom Wechsel der Jahreszeiten berührt wird (Fuchs in Höfstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 1 Tz 11). Es handelt sich somit um Personen, die nur für einen vorübergehenden Zeitraum, die Saison, eine Erwerbstätigkeit ausüben.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 AuslBG in der für den Berufszeitraum bis 30.4.2011 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 78/2007 war der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit im Falle eines vorübergehenden zusätzlichen Arbeitskräftebedarfs, der aus dem im Inland verfügbaren Arbeitskräftepotenzial nicht abgedeckt werden konnte, ermächtigt, innerhalb des hierfür nach der Niederlassungsverordnung (§ 13 NAG) vorgegebenen Rahmens jeweils mit Verordnung zahlenmäßige Kontingente für eine zeitlich befristete Zulassung ausländischer Arbeitskräfte in einem bestimmten Wirtschaftszweig, in einer bestimmten Berufsgruppe oder Region festzulegen. Gemäß § 5 Abs. 3 AuslBG in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 78/2007 waren Beschäftigungsbewilligungen im Rahmen von Kontingenten gemäß Abs. 1 Z 1 leg.cit. mit einer Geltungsdauer von höchstens sechs Monaten zu erteilen.

BGBl. I Nr. 25/2011, in Kraft seit 1.5.2011, änderte § 5 Abs. 1 AuslBG dahingehend, dass Ausländer, die in den Kalenderjahren 2006 bis 2010 im selben Wirtschaftszweig jeweils mindestens vier Monate im Rahmen von Kontingenten gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 135/2009 befristet beschäftigt waren, sich bis 30. April 2012 bei den regionalen Geschäftsstellen des Arbeitsmarktservice für eine weitere Beschäftigung in diesem Wirtschaftszweig registrieren lassen konnten. Für diese registrierten, befristet beschäftigten Ausländer dürfen Beschäftigungsbewilligungen im jeweiligen Wirtschaftszweig mit einer Geltungsdauer von längstens sechs Monaten, pro Kalenderjahr jedoch nur für die Gesamtdauer von insgesamt zehn Monaten, erteilt werden. Die Arbeitsmarktprüfung im Einzelfall entfällt (§ 4 Abs. 7 Z 6 AuslBG).

Die Anerkennung der Bw. (und ihres Ehemannes) als Stammsaisonier, die ab Juni 2011 vorlag, hat zur Folge, dass die Saisonbewilligung nicht an einen Kontingentplatz gebunden

und eine Ersatzkraft-Suche nicht erforderlich ist. Diese Bestätigung ersetzt jedoch nicht die Beschäftigungsbewilligung für die Saison.

Die Zulassung der Bw. als befristet Beschäftigte in Österreich erfolgte demnach über die Erteilung von Beschäftigungsbewilligungen durch das Arbeitsmarktservice. Die Erteilung der Beschäftigungsbewilligung ist jeweils gem. 5 AuslBG für maximal 6 Monate am Stück zulässig.

Im Jahr 2011 erhielt die Bw. die Beschäftigungsbewilligung für die Wintersaison 2010/2011 für knapp 4 Monate, für die Sommersaison 2011 für 4,5 Monate und für die Wintersaison 2011/2012 für 4 Monate. Die Beschäftigungsbewilligungen erloschen mit Beendigung der bewilligten Beschäftigungen. Die Bw. und ihr Ehemann sind jeweils vor Aufnahme der Beschäftigungen nach Österreich eingereist bzw. nach deren Beendigung wieder ausgereist.

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

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit Innehabung - einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend, wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes stellt demnach auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ab, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an.

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 geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. In diesem Sinn können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen (Vgl. VwGH vom 23. Mai 1990, 89/13/0015, VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Die Personalwohnung erfüllt nach Ansicht des BFG den Begriff der Wohnung, da es sich um Räumlichkeiten handelt, die jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein seinen persönlichen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bietet (Vgl. Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, Linde, 1996, Seiten 30ff (31)). Bei einer Ferienwohnung ist das Vorhandensein einer Küche keine Voraussetzung für eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO (VwGH 28.2.1973, 1356/72). Dasselbe hat nach Ansicht des BFG im Beschwerdefall für eine Personalwohnung zu gelten, zumal es bei Beschäftigten im Gastgewerbe üblich ist, dass sie im Betrieb, in dem sie beschäftigt sind, mitverpflegt werden und sie, wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, auch die Gasthausküche (mit-)benützen können.

Für die Innehabung bzw. die tatsächliche Verfügungsgewalt ist erforderlich, dass die Steuerpflichtige die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen kann, ohne jeweils von der Willensentscheidung eines anderen abhängig zu sein, dh. dessen Zustimmung einholen zu müssen (Doralt, EStG⁹, § 1 Rz 11, unter Verweis auf VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, stand der Bw. und ihrem Ehemann die Wohnungsnutzung nur während ihres zeitlich befristeten Arbeitsaufenthaltes in Österreich tatsächlich zur Verfügung. In der toten Saison wechselte der Arbeitgeber sämtliche Zugangscodes aus, sodass nur er, andere hingegen nur mit seiner Zustimmung, Zugang zu den ihnen während der Saison zugewiesenen Räumlichkeiten im Personalhaus hatte.

Die Zeit zwischen Saisonende und Saisonanfang, die die Bw. und ihr Ehemann in Bosnien und Herzegowina verbrachten, kann daher nicht bloß als vorübergehende Unterbrechung der Innehabung der Wohnung angesehen werden, weil es die Steuerpflichtige in dieser Zeit nicht in der Hand hatte, die Wohnung nach ihrem Gutdünken auch weiterhin für ihre eigenen Aufenthaltszwecke zu benützen (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, Linde, 1996, Seite 34). Ihr steht die Personalwohnung nur anlässlich ihres zeitlich beschränkten Arbeitsaufenthaltes in Österreich tatsächlich zur Verfügung. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.5.1990, 89/13/0015, angemerkt hat, kommt dem Umstand, dass die Bw. und ihr Ehemann in der Wohnung ihre Kleider (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015) und sonstiges bis zum nächsten Arbeitseinsatz aufbewahren durften, für sich keine entscheidende Bedeutung zu.

Da die Bw. die Personalwohnung nicht jederzeit für ihre Wohnzwecke nutzen konnte, sondern ihre Verfügungsmöglichkeit jeweils von der Dauer ihrer unter 6 Monate dauernden Saisonbeschäftigung abhing, begründete die Bw. damit bereits mangels Innehabung keinen inländischen Wohnsitz. Die Bw. hatte daher im Beschwerdezeitraum nur einen Wohnsitz in Bosnien-Herzegowina.

5.4. Der gewöhnliche Aufenthalt stellt neben dem Wohnsitz ein alternatives Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte Steuerpflicht dar. Zu untersuchen ist daher weiters, ob im Berufszeitraum eine unbeschränkte Steuerpflicht der Bw. aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland gegeben war.

Gemäß § 26 Abs. 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (**1.Satz**). 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 (**2. Satz**). In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. (...).

§ 26 Abs. 2 BAO enthält zwei selbständige Tatbestände, die unabhängig voneinander den gewöhnlichen Aufenthalt eines Steuerpflichtigen begründen können. Der zweite Satz dieser Bestimmung ist gegenüber dem ersten Satz subsidiär.

5.4.1. § 26 Abs. 2 Satz 1 BAO

5.4.1.1. Gewöhnlicher Aufenthalt

Der gewöhnliche Aufenthalt gem. § 26 Abs. 2 Satz 1 BAO verlangt die körperliche Anwesenheit im Inland unter Umständen, die erkennen lassen, dass der Abgabepflichtige am Aufenthaltsort oder im Aufenthaltsort nicht nur vorübergehend verweilt (Stoll, BAO Kommentar, Band 1, Seite 336). Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist begrifflich im Gegensatz zu einem vorübergehenden Aufenthalt zu sehen (Stoll, aaO, Seite 336f). Das nicht nur vorübergehende Verweilen erfordert daher, dass sich eine Person über einen längeren Zeitraum im Inland aufhält, hier körperlich anwesend ist, und eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung/Bindung der natürlichen Person zum Inland hergestellt wird bzw. besteht, die über die körperliche Anwesenheit hinausreicht.

Bei der Feststellung einer solchen Bindung ist grundsätzlich der äußere Sachverhalt maßgebend. Das schließt aber nicht aus, dass bei Untersuchung einer solchen Bindung auch die Pläne und die Absichten der betroffenen Person herangezogen werden – „Aufenthalt“ und „Verweilen“ stellen Willensbetätigungen des Steuerpflichtigen dar - , da auch in diesen das Verhältnis der Person zum Staatsgebiet zum Ausdruck kommt (Deppe, Vorhersehbarkeit von Entscheidungen zum „Gewöhnlichen Aufenthalt“, StuW 4/1982 zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage, Seite 333; Huemer, aaO, Seite 46). Dies geschieht aber nur so lange, wie erkennbarer Wille und Absichten mit dem äußeren Sachverhalt übereinstimmen.

Die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes setzt im Gegensatz zum § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO keinen mehr als sechs Monate dauernden Aufenthalt voraus. Vielmehr kann ein gewöhnlicher Aufenthalt auch bei kürzerer Aufenthaltsdauer vorliegen, sofern aus den Umständen anzunehmen ist, dass der Wille auf ein ständiges Verweilen gerichtet ist (VwGH vom 2.10.1975, 639/75; VwGH vom 31.03.1992, 87/14/0096). Es muss sich aus objektiven Gegebenheiten die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt erschließen lassen.

Der gewöhnliche Aufenthalt verlangt daher auch nicht eine ununterbrochene oder ständige Anwesenheit. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt (VwGH vom 7. Juni 2001, 98/15/0025, VwGH vom 09.12.2004, 2004/14/0023), weil die auf den ständigen Aufenthalt deutenden Umstände die vorübergehende Abwesenheit zu überbrücken vermögen (VwGH vom 2.10.1975, 639/75).

5.4.1.2. Einheitlicher Aufenthalt oder Einzelaufenthalte je Saison?

a. Die Bw. erfüllt mit keinem ihrer Inlandsaufenthalte die 6-Monatsfrist, bei Zusammenzählung ihrer Inlandsaufenthalte kommt sie jedoch bei Weitem über diese Grenze.

Deppe, aao, Seite 335, versucht die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts zur vergleichbaren deutschen Rechtslage (Vgl. zur anderen Textierung Stoll, BAO-Kommentar, aber im Ergebnis selben Auslegung, Seiten 339f.) durch eine Zwei-Schritt-Prüfung zu systematisieren. Liegen keine lückenlosen inländischen Verweilzeiten vor, ist zunächst eine Zusammenhangprüfung vorzunehmen. Bei dieser ist zu beurteilen, ob die Aufenthalte bei Unterbrechung in einem äußerlich erkennbaren sachlichen Zusammenhang stehen. Tun sie dies, so liegt ein einheitlicher Aufenthalt vor. In diesem Fall ist bei zwei oder mehreren Zuweisungsmöglichkeiten für einen gewöhnlichen Aufenthalt in einem zweiten Schritt zu untersuchen, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen. Im anderen Fall wird die Verbindung zum Inland durch einen zwischenzeitlichen Aufenthalt im Ausland in einem Ausmaß gelockert, dass der Inlandsaufenthalt mit Verlassen des Staatsgebietes nicht nur unterbrochen wird, sondern tatsächlich endet und bei einer etwaigen späteren Rückkehr des Steuerpflichtigen ein neuer Inlandsaufenthalt beginnt.

Da die von Deppe geforderte Zusammenhangprüfung nichts anderes erreichen will, als den vorübergehenden vom gewöhnlichen Aufenthalt, wie unter Punkt 5.4.1.1. beschrieben, abzugrenzen, ist für den Ausgang des vorliegenden Beschwerdefalles entscheidend, ob die saisonellen Aufenthalte der Bw. als zusammenhängend oder als jeweils für sich zu betrachtende Inlandsaufenthalte zu beurteilen sind.

b. Meinungen zur Frage, ob zeitlich unterbrochene Aufenthalte zusammenhängen:

VwGH

Mit dem gewöhnlichen Aufenthalt von Saisonarbeitern hat sich der VwGH erst- und letztmalig in seinem Erkenntnis vom 28. September 1965, Zl. 2232/64, beschäftigt. Darin führt er wörtlich aus:

"Es ist der Bfr. zuzustimmen, dass die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Sinne der Abgabenvorschriften nicht unbedingt einen mehr als sechs Monate währenden Aufenthalt in Österreich voraussetzt. Ein gewöhnlicher Aufenthalt kann auch bei einem kürzeren Aufenthalt in Österreich vorliegen. Die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich setzt jedoch nach dem Gesetz stets voraus, dass sich jemand im Inland unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er hier nicht nur vorübergehend verweilt. Gerade das trifft aber auf den Fall der Bfr. nicht zu. Die Bfr. begibt sich nach Österreich, um hier zu arbeiten. Sie ist als Saisonarbeiterin tätig. Die Tätigkeit als Saisonarbeiterin allein lässt aber schon erkennen, dass der Aufenthalt der Beschwerdeführerin im Inlande nur vorübergehend ist, weil solche Personen, wenn sie aus dem Auslande kommen, in der Regel nur auf mehr oder weniger kurze Zeit zur Verrichtung bestimmter Arbeiten nach Österreich einreisen. Die zeitliche Tätigkeit

eines Saisonarbeiters ist von vornherein begrenzt und die Absicht des Saisonarbeiters ist an sich auch nur auf die vorübergehende zeitliche Arbeitsleistung gerichtet. Dass dies im Streitfall etwa anders gewesen wäre, wurde von der Beschwerdeführerin niemals behauptet. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin wiederholt seit dem Jahre 1961 nach Österreich kam, um hier als Saisonarbeiterin die Arbeit aufzunehmen, rechtfertigt allein noch keineswegs die Annahme, dass die Beschwerdeführerin nicht nur vorübergehend in Österreich verweilen wollte. Er ist im Gegenteil geeignet - wie bereits ausgeführt -, die Annahme zu rechtfertigen, dass der Aufenthalt der Beschwerdeführerin in Österreich nur vorübergehend - nämlich für die Zeit der Saisonarbeit - gedacht war."

In weiteren Entscheidungen führt der VwGH aus, dass vertragliche Verpflichtungen (konkret: zu Arbeitsleistungen), die für mindestens ein Jahr vereinbart wurden, als einer jener objektiv erkennbaren Umstände zu werten sind, auf Grund dessen ein gewöhnlicher Aufenthalt an einem bestimmten Ort angenommen werden kann (VwGH 11.2.1972, 735/70, VwGH 31.03.1992, 87/14/0096).

BFH

Der BFH vom 22.6.2011, Az. I R 26/10 bestätigte das Urteil des FG Köln (Urteil vom 2.3.2010, Az. 15 K 4135/05). Insbesondere schloss er sich der Ansicht des FG Köln an, dass eine vertragliche Verpflichtung als objektiver Umstand zu werten ist, der den Zusammenhang eines Aufenthalts in Deutschland trotz Unterbrechung herstellt. Der BFH bezog sich dabei jedoch auf § 9 Satz 2 AO (vergleichbar § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO) und ließ offen, ob § 9 Satz 1 AO (vergleichbar § 26 Abs. 2 Satz 1 BAO) anwendbar ist.

Der zugrundeliegende Sachverhalt betraf eine Moderatorin mit Schweizer Wohnsitz, die aufgrund eines auf vier Jahre befristeten Vertrages je Produktionswoche fünf Produktionen in Deutschland herstellen sollte. Zu den Produktionswochen reiste sie in der Regel am Montag einer Produktionswoche an und kehrte donnerstags abends oder freitags in die Schweiz zurück. In den Monaten Juni bis August war eine zeitlich nicht genauer definierte Sommerpause vereinbart. Das FG Köln stellte in seinem Erkenntnis unter anderem darauf ab, ob sich der Steuerpflichtige im Inland regelmäßig für ein und denselben Zweck, nämlich zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen, aufgehalten hat. Diesfalls sind häufige kurze Unterbrechungen zu Wochenendheimfahrten und Urlauben für den Zusammenhang des Aufenthaltes unschädlich, da diese das objektiv nach außen erkennbare, einheitliche Gesamtbild des Aufenthaltes nicht stören. Solche Unterbrechungen des Aufenthaltes schaden daher nicht, soweit für den Steuerpflichtigen vor der Unterbrechung feststeht, dass die inländische Tätigkeit noch nicht beendet ist.

UFS

Die beiden UFS-Entscheidungen (UFS vom 15.9.2011, RV/0625-I/09 und UFS vom 11.11.2011, RV/0624-I/09) verneinen auf Basis der geschilderten VwGH-Erkenntnisse die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes für Saisonarbeiter nach § 26 Abs.2 Satz 1 BAO. Aufgrund der vollständigen Abwicklung der Arbeitsverhältnisse der Saisonarbeiter

jeweils zu Saisonende und der Ausreise in das Heimatland bis zum Beginn der neuern Saison kamen beiden Entscheidungen zum Ergebnis, dass die Abwesenheiten in Österreich nicht lediglich zu einer Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes nach § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO geführt haben, sondern zu dessen Beendigung.

Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 4 und Rz 5

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 4 und Rz 5, differenzieren bezüglich der Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts danach, ob bei ausländischen Arbeitnehmern ein beruflich veranlasster Aufenthalt von vorneherein auf länger oder kürzer als 6 Monate geplant ist. Dies hängt von der vereinbarten Dauer des Dienstverhältnisses ab. Beträgt die vereinbarte Dauer kürzer als 6 Monate – Indizien dafür sind, dass am Saisonende das Dienstverhältnis vollständig abgewickelt (zB. durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubersatzleistung), die Abfertigung ausgezahlt wird und eine Abmeldung bei der Sozialversicherung erfolgt –, so gehen die LStR 2002, Rz 5 gestützt auf die zitierte VwGH-Rechtsprechung zu der Saisonarbeiterin davon aus, dass der Aufenthalt in Österreich nur vorübergehend – nämlich für die Zeit der Saisonarbeit – gedacht war.

Literatur

Nach Huemer (Huemer, aaO, Seite 47) begründet ein weniger als 6 Monate dauernder – er nennt als Beispiel einen fünfmonatigen beruflich veranlassten Aufenthalt im Inland – keinesfalls einen gewöhnlichen Aufenthalt, wenn die Aufenthaltsdauer von vornherein auf diesen Zeitraum beschränkt ist. Dies betreffe insbesondere ausländische Saisonarbeiter, die aufgrund eines Vertrages über eine bestimmte Zeitdauer im Inland eine Erwerbstätigkeit ausüben. Da auch die mit dem Aufenthalt verfolgten Absichten dieser Personen regelmäßig nur auf die zeitlich begrenzte Arbeitsleistung gerichtet sind, erfolgt der Aufenthalt im Inland nicht unter Umständen, die auf ein nicht nur vorübergehendes Verweilen schließen lassen.

Die übrigen Literaturmeinungen in den maßgeblichen Kommentaren geben die Meinung der Lohnsteuerrichtlinien und das VwGH-Erkenntnis betreffend Saisonarbeiterin wieder.

c. Anwendung der Grundsätze auf den Beschwerdefall

Aus der Rechtsprechung, den Lohnsteuerrichtlinien, aber auch der Literatur (Vgl. Huemer, aaO, Seite 47) lässt sich ableiten, dass es für die Annahme eines längerfristigen Verweilens an einem Ort nach § 26 Abs. 2 Satz 1 BAO entscheidend darauf ankommt, ob sich die Absicht oder Erwartung des Steuerpflichtigen zu Beginn des Aufenthaltes auf ein längerfristiges Verweilen bezogen haben kann. Diese Absicht muss sich aus den objektiven Umständen ergeben.

Im Beschwerdefall kommen die Bw. und ihr Ehemann seit 10 Jahren zu jeder Sommer- und Wintersaison zum Arbeiten beim selben Arbeitgeber nach Österreich. Insgesamt halten sie sich mehr als zwei Drittel des Jahres in Österreich auf. Außerhalb der Saison kehren sie in ihr Heimatland zurück. Aufgrund der Dauer ihrer Tätigkeit für ihren Arbeitgeber, der sie seit mehr als einem Jahrzehnt regelmäßig in jeder Saison wiederbeschäftigt, besteht eine faktische Erwartungshaltung der Bw., dass sie und ihr Ehemann auch in der nächsten Saison wieder in Österreich beschäftigt sein werden. Diese Erwartungshaltung kommt auch darin zum Ausdruck, dass sie und ihr Ehemann außerhalb der Saison ihre persönlichen Dinge im ihnen während der Saison zugewiesenen Appartement im Personalhaus des Arbeitgebers lassen (dürfen). Dieser Erwartungshaltung wurde auch tatsächlich durch nachfolgende Einstellung am Anfang der nächsten Saison in den letzten 10 Jahren entsprochen.

Rechtlich beruhen die Aufenthalte der Bw. hingegen nicht auf einem einheitlichen Vertrag, sondern auf jeweils für die Saison abgeschlossenen befristeten Einzelverträgen. Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, redet der Arbeitgeber zwar vor jedem Saisonende für die nächste Saison mit seinen Angestellten, ob sie in der nächsten Saison wiederkommen wollen, also ob er mit ihnen rechnen könne. Über eine bloße, rechtlich nicht bindende, Absichtserklärung des Arbeitgebers geht dieses Gespräch jedoch nicht hinaus. Zum Abschluss des bindenden Arbeitsvertrages kommt es erst mit dem neuen Saisonbeginn bei Vorliegen der Beschäftigungsbewilligung und jeweils befristet auf die aktuelle Saison. Daher erfolgte auch bei jedem Saisonende eine vollständige Abrechnung aller Ansprüche. Aufgrund der rechtlichen Gegebenheiten und dem Jahr für Jahr abzuwickelnden Prozedere (Einholung einer Beschäftigungsbewilligung, Abschluss eines auf die Saison befristeten Vertrages) musste daher für die Bw. bei jedem Saisonende, die zur Abreise aus Österreich führte, feststehen, dass die inländische Tätigkeit beendet und nur bei entsprechendem Abschluss eines neuen Vertrages ein neuer, zeitlich befristeter Einsatz in Österreich erfolgt.

Daher stellen sich für das BFG die Aufenthalte der Bw. nicht als einheitliches Ganzes dar. Vielmehr sind die Aufenthalte nach Zweck, vertraglicher Ausgestaltung und gesetzlichen Vorgaben (jeweils unter 6-monatigen befristeten Beschäftigungsbewilligungen) jeweils unabhängig voneinander zu sehen. Die familiäre Bindung durch die gleichzeitige Anwesenheit ihres Ehemannes ist nach Ansicht des BFG nicht zu berücksichtigen, weil dieser sich in der gleichen Situation wie die Bw. befindet.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt der Bw. in Österreich nach § 26 Abs. 2 Satz 1 BAO liegt daher im Beschwerdezeitraum nicht vor.

5.4.2. § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO:

§ 26 Abs. 2 Satz 2 BAO stellt eine Fiktion auf, nach der es allein auf die objektive Dauer des Aufenthalts ankommt. Aufenthalt ist in diesem Zusammenhang weniger als gewöhnlicher Aufenthalt. Aufenthalt ist bloßes Da-Sein, Anwesendsein, körperliches

Verweilen, gleichgültig, unter welchen Umständen sich der Aufenthalt vollzieht und welcher Art die Verbundenheit, die Intensität der Ortsbeziehungen ist (Vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 26, 340). Allein der Zeitablauf des "Aufenthaltes" (der ununterbrochenen körperlichen Anwesenheit) löst nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO unbeschränkte Steuerpflicht aus.

§ 26 Abs. 2 Satz 2 BAO verlangt die körperliche Anwesenheit der natürlichen Person im Inland für mehr als sechs Monate grundsätzlich ohne Unterbrechung(en). Erfüllt sie diese Voraussetzung, wird ihr gewöhnlicher Aufenthalt rückwirkend auf den ersten Aufenthaltstag unwiderleglich vermutet. Unmaßgeblich ist dabei, ob die Sechs-Monats-Frist voll in ein Kalenderjahr oder auch in einen anderen Steuerabschnitt fällt. Im Beschwerdefall hält sich die Bw. nicht ununterbrochen in Österreich für 6 Monate auf.

Vom Grundsatz der ununterbrochenen Anwesenheit im Inland wird dann abgesehen, wenn es sich bei der Unterbrechung um kurzfristige, von vornherein nur als vorübergehend gedachte Absenzen handelt. Das Vorliegen einer kurzfristigen, nur vorübergehenden Abwesenheit setzt voraus, dass trotz der Unterbrechung noch von einem zusammenhängenden Aufenthalt gesprochen werden kann (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, Seite 52, Stoll, BAO-Kommentar, S 340). Nach Ritz, BAO, 5.Auflage, § 26, Rz 22, (unter Hinweis auf VwGH vom, 5.7.1983, 82/14/0178) kommt es nur dann nicht zu einer endgültigen Beendigung des Laufes der sechsmonatigen Aufenthaltsfrist, wenn der Auslandsaufenthalt das übliche Maß einer Urlaubs- und/oder Geschäftsreise nicht überschreitet und die für den Inlandsaufenthalt maßgebenden Gründe darauf schließen lassen, die Person werde nach Beendigung ihres vorübergehenden Auslandsaufenthaltes wiederum ins Inland zurückkehren.

Zufolge des Fehlens einer der deutschen Regelung entsprechenden Rechtsvorschrift wird die Zeit des ausländischen Aufenthalts in diesem Fall bei der Berechnung der Zeitspanne nicht mitgezählt. Insoweit tritt bloß Hemmung des Fristenlaufs ein (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 340).

Bei der Beurteilung des Vorübergehenden der Unterbrechung eines Inlandsaufenthaltes kommt es daher auch darauf an, ob ein Zusammenhang der einzelnen Aufenthalte besteht. Aus den bereits unter Punkt 5.4.1. dargestellten Gründen liegt ein solcher nicht vor. Daher unterbricht jede Beendigung des (saisonalen) Dienstverhältnisses der Bw. den Lauf des Sechs-Monats-Zeitraumes und dieser beginnt im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme der saisonalen Beschäftigung im Inland wieder neu zu laufen. Zusätzlich kommt hinzu, dass der Heimataufenthalt von jeweils ungefähr 1,5 bis 2 Monaten das übliche Ausmaß einer Urlaubs- und/oder Geschäftsreise überschreitet.

Daher ist auch nach § 26 Abs. 2 Satz 2 BAO die 6-Monatsfrist nicht erfüllt und liegt daher auch nach dieser Bestimmung im Beschwerdezeitraum kein gewöhnlicher Aufenthalt vor.

5.4.3.

Mangels eines Wohnsitzes und eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Beschwerdezeitraum im Inland ist die Bw. im Streitfall nicht unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs. 2 EStG 1988, sondern beschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs. 3 EStG 1988. Die Beschwerde war daher hinsichtlich der Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend die Einkommensteuer 2011 abzuweisen.

6. Ausblick:

Mit 1.1.2012 trat ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Bosnien und Herzegowina und Österreich in Kraft, das in Artikel 24 Abs. 1 ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Staatsangehörigendiskriminierungsverbot enthält. Damit steht auch der Bw. das **Antragsrecht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988** zu. Das heißt, sie kann beantragen, dass sie als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt wird, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllt (Vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 7 ff.):

- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich und
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde.

Es empfiehlt sich, dass sich die Bw. für Details dieser Regelung und deren Beantragung mit dem zuständigen Finanzamt in Verbindung setzt.

7. Zulässigkeit der Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nur betreffend die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich des Aufhebungsbescheides, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2011 gem. § 299 BAO aufgehoben wurde, zulässig. Begründet wird dies damit, dass die einzige Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 28.9.1965, Zl. 2232/64) zum Thema gewöhnlicher Aufenthalt von Saisonarbeitern iSd § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 2 BAO bereits vor fast 50 Jahren ergangen ist und sich zwischenzeitlich die Arbeits- und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erheblich verändert haben.

Hinsichtlich der Aufhebung des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO betreffend die Einkommensteuer 2010 ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig. Dieser Spruchteil hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 30.06.2014