



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vom 23. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 28. April 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die im Ausland erzielten Einkünfte des Berufungswerbers (Bw) – nach Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland – zur Ermittlung der Einkommensteuer im Wege des Progressionsvorbehaltes im Inland heranzuziehen sind.

Der Bw war im Streitjahr 2003 Angestellter der Firma V und arbeitete vom 1.1. bis 30.6.2003 in Österreich und vom 1.7. bis 31.12.2003 in Frankreich. Laut seinen Angaben sei ursprünglich eine Einsatzdauer von mindestens zwei bis drei Jahren angedacht gewesen, weshalb er mit seiner gesamten Familie nach Frankreich übersiedelte: der Bw mietete ein Haus und die Kinder besuchten die Schule. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei seiner Meinung nach somit von Beginn seiner Entsendung an ausschließlich in Frankreich gelegen. Aus firmeninternen Gründen wurde die Entsendung des Bw aber bereits mit 31. Juli 2004 beendet.

Im Begleitschreiben zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 vom 7. Februar 2005 vertrat der Bw die Meinung, dass er – wie schon der Entsendungsvertrag (Art 6) aussage - aufgrund des andauernden Auslandsaufenthaltes mit seinem Lohn für das Jahr 2003 und auch in weiterer Folge für das Jahr 2004 ausschließlich in Frankreich steuerpflichtig

sei. Dies entspreche auch den Grundprinzipien des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Frankreich (BGBl Nr 613/1994; Art 4, Art 15, Art 23 ua). Die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich sei für diese beiden Jahre aufgehoben, weshalb der Bw seine gesamten im Jahr 2003 erwirtschafteten Einkünfte in Frankreich versteuert habe (avis d'impôt sur le revenu du 23 novembre 2004). Der Bw beantragte ua seine für den Zeitraum 1.1. – 30.6.2003 einbehaltene Lohnsteuer iHv 11.791,82 € zu refundieren.

Die Arbeitnehmerveranlagung (Einkommenstuerbescheid 2003 vom 22. April 2005) ergab für das Jahr 2003 zunächst eine Gutschrift iHv 2.722,72 €, wobei aber nur jene Einkünfte in Ansatz gebracht und versteuert wurden, die der Bw im Zeitraum 1.1. – 30.6.2003 in Österreich erwirtschaftet hatte.

Mit Bescheid vom 28. April 2005 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2003 iHv 263,73 € festgesetzt, wobei zunächst der Durchschnittssteuersatz vom gesamten Welteinkommen (ds im Fall des Bw die inländischen Einkünften und die in Frankreich erwirtschaftet Einkünfte) iHv 37,24 % ermittelt wurde und anschließend von den inländischen Einkünften abzüglich Werbungskosten und Sonderausgaben die Einkommensteuer iHv 37,24 % berechnet wurde. Die beiden beigefügten Lohnzettel wiesen den gleichen Bezugszeitraum (1.1. – 31.12.2003) auf und es wurde darauf hingewiesen, dass der Bw während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe und die Lohnsteuer von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden sei. Bei der Veranlagung seien die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert worden, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Der Bw zahle damit genau so viele Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Der Bw verwies in seiner Berufung vom 23. Mai 2005 ua darauf, dass den dem Finanzamt vorliegenden berichtigten Lohnzetteln 2003 zu entnehmen sei, dass er für den Zeitraum 1.1. – 30.6.2003 steuerpflichtige Bezüge iHv 31.800,23 € erhalten habe, für die bereits Lohnsteuer iHv 11.791,82 € in Abzug gebracht worden sei und dass der Lohnzettel für den Zeitraum 1.7. – 31.12.2003 zeige, dass er lediglich Bezüge aus einer – in Österreich steuerfreien – Auslandstätigkeit erhalten habe. Der Bw verwies darauf hin, dass er ab 1.7.2003 in Österreich nicht mehr ansässig und daher auch nicht mehr steuerpflichtig gewesen sei und somit hinsichtlich der in Frankreich erzielten Einkünfte auch kein Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommen könne. Die vom 1.7. – 31.12.2003 in Frankreich bezogenen Einkünften seien daher lediglich in Frankreich zu versteuern und der Bw sei dieser Verpflichtung auch ordnungsgemäß nachgekommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003, in dem gleichlautend wie im angefochtenen

Bescheid vom 28. April 2005 die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 263,73 € festgesetzt wurde und trotz zwischenzeitlichen Vorliegens von berichtigten Lohnzetteln (Fax vom 29. April 2005) darauf hingewiesen wurde, dass der Bw während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe. Die Bezugszeiträume in den beiden beigefügten Lohnzetteln wurden erneut unrichtig wiedergegeben. Trotzdem findet sich im gegenständlichen Bescheid der Hinweis: "Aufgrund der Berufung vom 23.05.2005 wird der Bescheid vom 28.04.2005 geändert".

Mit Vorlageantrag von 9. August 2005 führte der Bw aus, dass aus nicht nachvollziehbaren Gründen, der ursprüngliche Bescheid vom 22. April 2005 aufgehoben bzw durch andere Bescheide ersetzt worden sei.

Mit Vorhalt vom 27. April 2006 wurde dem Bw die Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres vorgehalten, wonach der Bw im Zeitraum 2. Juni 2000 bis 10. Jänner 2006 seinen Hauptwohnsitz in T hatte und die Auskunft des Stadtschulrates für Wien zur Kenntnis gebracht, wonach der Sohn des Bw (B) vom 7. Jänner 2004 bis zum Ende des Schuljahres 2003/04 die H und die Tochter C ab März 2004 die Volksschule in der Z besucht hatten. Der Bw wurde weiters ersucht mitzuteilen, wie lange sich seine Gattin in Frankreich aufgehalten bzw ab welchem Zeitpunkt sie wieder an ihrem meldegesetzlichen Hauptwohnsitz gewohnt habe.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2006 teilte der Bw mit, dass seine Entsendung ins Ausland für mehrere Jahre angedacht gewesen sei, die Familie aber keinesfalls derart lange in Frankreich gewohnt habe; aufgrund der Definition des Zeitraumes von über zwei Jahren im Zusammenhang mit der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach OECD Musterabkommen sei die weitere Verfolgung des Hauptinteresses seiner Anträge kontraproduktiv und ziehe er diese Anträge somit teilweise zurück. Der Bw wiederholte ausdrücklich, dass er im Jahr 2003 ausschließlich von einem Arbeitgeber Bezüge ausbezahlt bekommen habe und zwar einmal vom 1.1. – 30.6.2003 zur Ausübung seines Dienstverhältnisses innerhalb Österreichs und einmal vom 1.7. – 31.12.2003 (und darüber hinaus bis 30.7.2004) die Zahlung erhalten habe für die Ausübung seiner Entsendung nach Frankreich. Außerdem habe der Bw nicht von mehreren Stellen gleichzeitig Bezüge erhalten. Weiters hielt der Bw fest, dass er den Bezug für den Zeitraum 1.7. – 31.12.2003 bereits in Frankreich versteuert habe, da die Finanzbehörden in Frankreich die Auffassung vertreten hätten, dass er den überwiegenden Teil des Jahres 2003 in Frankreich zugebracht habe und daher auch in Frankreich für 2003 sein gesamtes Einkommen zu versteuern habe, da Frankreich und nicht Österreich zuständig und zur Versteuerung berechtigt sei. Die zu entrichtende Steuer sei mit Bescheid vom 23.11.2004 mit 9.407 € festgesetzt worden und sei im angefochtenen Bescheid mit einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministerium für Inneres hatte der Bw im Zeitraum 2. Juni 2000 bis 10. Jänner 2006 seinen Hauptwohnsitz in T.
- Laut Auskunft des Stadtschulrates für Wien hat der Sohn des Bw (B) vom 7. Jänner 2004 bis zum Ende des Schuljahres 2003/04 die H und die Tochter des Bw (C) ab März 2004 die Volksschule in der Z besucht.
- Laut dem Einkommensteuerbescheid aus Frankreich (avis d'impôt sur le revenu du 23 novembre 2004) für das Jahr 2003 wurden die vom Bw in Frankreich erwirtschafteten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Frankreich versteuert.
- Mit Bescheid vom 28. April 2005 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2003 iHv 263,73 € festgesetzt, wobei zunächst der Durchschnittssteuersatz vom gesamten Welteinkommen (ds im Fall des Bw die inländischen Einkünften und die in Frankreich erwirtschaftet Einkünfte) iHv 37,24 % ermittelt wurde und anschließend von den inländischen Einkünften abzüglich Werbungskosten und Sonderausgaben die Einkommensteuer iHv 37,24 % berechnet wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

Gemäß Artikel 15 Abs 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen BGBI 1994/613 . . . dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 4 Abs 1 DBA-Frankreich 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, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfaßt jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist nach Abs 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs 2 des Art 4 leg cit folgendes:

-
- a) Die Person gilt in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
 - b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Da laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministerium für Inneres der Bw im Zeitraum 2. Juni 2000 bis 10. Jänner 2006 seinen Hauptwohnsitz in T hatte und der Bw laut Schreiben vom 7. Februar 2005 für die Zeit seiner Entsendung nach Frankreich ein Haus in 6, route de Gallardon, 92310 Sèvres gemietet hatte, verfügte der Bw im zweiten Halbjahr 2003 in Österreich und in Frankreich über eine ständige Wohnstätte.

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw befindet, ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommen idR 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 innehält. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.

Da laut Auskunft des Stadtschulrates für Wien der Sohn des Bw (B) vom 7. Jänner 2004 bis zum Ende des Schuljahres 2003/04 die H und die Tochter des Bw (C) ab März 2004 die Volksschule in der Z besuchten, haben sich die Kinder des Bw maximal sechs (Sohn) bzw acht (Tochter) Monate in Frankreich aufgehalten. Da aber die Entsendung des Bw selbst nach Frankreich nur 13 Monate (1.7.2003 – 31.7.2004) gedauert hat und bei Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist und Zeiträume bis zu zwei Jahren aus österreichischer Sicht zu wenig sind, um daraus alleine für den Lebensmittelpunkt einer Person einen brauchbaren Rückschluss abzuleiten, ist davon auszugehen, dass sich die Familie des Bw nur vorübergehend in Frankreich aufgehalten hat und der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach Frankreich verlegt worden sind. Der Bw war somit im Streitjahr 2003 - iSd Art 4 DBA-Frankreich - gemeinsam mit seiner Familie in Österreich ansässig. Daraus folgt, dass die Gehälter des Bw iSd Artikel 15 Abs 1 DBA-Frankreich nur in Österreich besteuert werden dürfen, lediglich die in Frankreich ausgeübte Arbeit darf in Frankreich besteuert werden.

Gemäß Artikel 23 Abs 2 lit a DBA-Frankreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt beseitigt: Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Frankreich besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Gemäß Artikel 23 Abs 2 lit c leg cit dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Der Bw hat nachweislich (avis d'impôt sur le revenu du 23 novembre 2004) seine in Frankreich erwirtschafteten Einkünfte ebendort versteuert. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2005 wurden die in Frankreich erwirtschafteten Einkünfte iSd Artikel 23 Abs 2 lit a DBA-Frankreich von der Besteuerung ausgenommen aber gleichwohl iSd lit c des Artikel 23 Abs 2 leg cit in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen. Die in Frankreich erwirtschafteten Einkünfte wurden somit lediglich in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes iHv 37,24 % mit einbezogen, während die Einkommensteuer nur vom österreichischen Einkommen (31.473,23 €) berechnet wurde. Dass die Bezugszeiträume - trotz Vorlage korrigierter Lohnzettel (22.04.2005) durch den Bw – sowohl im angefochtenen Bescheid vom 28. April 2005 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2005 beharrlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend wiedergegeben wurden und in den gleichlautenden Begründungen beider erwähnter Bescheide - nicht nachvollziehbar - jeweils davon ausgegangen wurde, dass "während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten" worden seien, ändert nichts an dem Umstand, dass die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 unter Berücksichtigung der oben zitierten Bestimmungen des DBA-Frankreich erfolgt ist.

Wenn der Bw im Vorlageantrag ausführt, dass "aus nicht nachvollziehbaren Gründen, der ursprüngliche Bescheid vom 22. April 2005 aufgehoben bzw durch andere Bescheide ersetzt worden sei", ist darauf hinzuweisen, dass in diesem Bescheid nur jene Einkünfte in Ansatz gebracht und versteuert wurden, die der Bw im Zeitraum 1.1. – 30.6.2003 in Österreich erwirtschaftet hat. Da die in Frankreich erzielten Einkünfte des Bw, die nach dem DBA-Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich iSd Artikel 23 Abs 2 lit c leg cit bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Bw einbezogen werden dürfen, tatsächlich aber im Wege des Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt wurden, war der in Rede stehende Bescheid mit einem Fehler behaftet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2007