



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) war im Streitjahr 2001 Angestellte der LC GmbH. Nach Übermittlung ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2001 mit Bescheid vom 9. Juli 2007 in der Höhe von € 1.499,46 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet die Bw. ein, dass sie im Jahr 2001, in den Monaten Jänner bis März, von ihrem österreichischen Arbeitgeber, der LC GmbH, nach Frankreich entsandt worden sei. Ihr Einkommen sei in Österreich abgerechnet und ausbezahlt jedoch in Frankreich besteuert worden.

Zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Angaben legte die Bw. ihrem Schreiben die Entsendungsvereinbarung mit ihrem Arbeitgeber, die französische Steuererklärung für 2001, die Lohnzettel des österreichischen Dienstgebers für den Zeitraum Jänner bis März 2001 sowie die Bestätigung der französischen Steuerbehörde, wonach alle Angaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien, bei.

Zur Deckung der Steuern in Frankreich sei der Bw. monatlich ein Nettobetrag von € 506,70 (S 7.000,-) einbehalten worden, in Summe € 1.520,10 (S 21.000,-). Diesen Betrag habe der Arbeitgeber der Bw. zur Deckung der Steuerschuld an das Finanzamt in Frankreich überwiesen.

Ab dem Monat April sei die Bw. wieder in Österreich tätig gewesen und somit sei im Zuge der Gehaltsverrechnung auch wieder ein Lohnsteuerabzug in Österreich vorgenommen worden. Aus diesem Grund seien bei der Veranlagung für das Jahr 2001 die Bezüge der Monate Jänner bis März 2001 aus der Bemessungsgrundlage für die österreichische Einkommensteuer auszuscheiden, da diese in Frankreich versteuert worden seien.

Der auszuscheidende Betrag errechne sich wie folgt:

	<b>Jänner</b>	<b>Februar</b>	<b>März</b>	<b>Summe</b>
<b>Brutto</b>	S 37.060,00	S 37.060,00	S 37.060,00	S 111.280,00
<b>Sozialversicherung DN Anteil</b>	S -6.541,09	S -6.541,09	S -6.541,09	S -19.623,27
<b>Bemessungsgrundlage Einkommensteuer</b>	S 30.518,91	S 30.518,91	S 30.518,91	S 91.556,73
<b>Betrag in €</b>				<b>€ 6.653,69</b>

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 5. September 2007 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS.

Ergänzend brachte die Bw. in ihrem Vorlageantrag vor, dass sie von ihrem Dienstgeber vom 1.1.2000 bis 31.3.2001 (insgesamt also 15 Monate) nach Frankreich entsandt worden sei. Die Behörde verkenne in ihrer Berufungsvorentscheidung den Sachverhalt und die Rechtslage insofern, als Artikel 15 Abs. 2 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 (BGBl 1994/613) (in weiterer Folge DBA Frankreich) das Besteuerungsrecht nur dann dem Ansässigkeitsstaat (Österreich) zurechne, wenn sich die Bw. in einem 12 Monate nicht übersteigenden Zeitraum weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat (Frankreich) aufgehalten hätte. Der Aufenthalt der Bw. im Tätigkeitsstaat Frankreich habe 15 Monate gedauert, weshalb Frankreich das Besteuerungsrecht für ihre Bezüge vom 1.1.2000 bis 31.3.2001 zukomme. Artikel 15 Abs. 2 des genannten Abkommens stelle eben nicht auf das Kalenderjahr oder ein Steuerjahr, sondern auf einen 12-Monatszeitraum ab.

Die Gehaltsabrechnungen im Jahr 2000 und von Jänner bis März 2001, in welchen kein Lohnsteuerabzug in Österreich vorgenommen worden sei, wären daher korrekt. Da das

Besteuerungsrecht für diesen Zeitraum beim Tätigkeitsstaat Frankreich liege, seien bei der Veranlagung für das Jahr 2001 die Bezüge der Monate Jänner bis März 2001 in der Höhe von € 6.653,69 aus der Bemessungsgrundlage für die österreichische Einkommensteuer auszuscheiden.

Mit Eingabe vom 19. Februar 2009 zog die Bw. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zurück.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

***1) Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:***

Die Bw. ist Angestellte der österreichischen LC GmbH, welche sie vom 1.1.2000 bis 31.3.2001 zu DPC nach Lyon, Frankreich entsendet hat.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hat die Bw. während des Zeitraumes ihrer Entsendung ihren Hauptwohnsitz in T. beibehalten.

Für die in Frankreich erwirtschafteten nichtselbständigen Einkünfte hat die Bw. im Jahr 2000 Einkommensteuer in der Höhe von FF 36.200 (€ 5.570) entrichtet. Für das Jahr 2001 wurde seitens des französischen Finanzamtes lediglich eine lokale Wohnsitzsteuer in der Höhe von FF 4.400 (€ 677) vorgeschrieben, weil die Einkünfte unter die Steuerfreigrenze fielen.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob Österreich an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die die Bw. im Streitjahr 2001 für ihre Tätigkeit bei DPC bezogen hat, ein Besteuerungsrecht zukommt.

## **2) Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:**

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig.

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

Unstrittig ist, dass die Bw. in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den sie für die Dauer ihrer Auslandsentsendung auch beibehalten hat. Nach der auf OECD-Ebene akkordierten Meinung (Artikel 4 Z 15 OECD-Kommentar zum Musterabkommen) ist das Beibehalten der Wohnstätte im Entsendestaat als Indiz dafür anzusehen, dass der Mitarbeiter den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in den anderen Staat verlagert hat. Auf Grund der gegebenen Verhältnisse ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bw. im Streitjahr in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war.

In weiterer Folge ist daher zu prüfen, ob das österreichische Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften der Bw. durch das DBA Frankreich eingeschränkt wird.

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des DBA Frankreich dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 17, 18, 19 und 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 15 Abs. 2 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines 12 aufeinander folgende Monate nicht übersteigenden Zeitraumes aufhält und
- b) die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Die Bw. geht davon aus, dass gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Frankreich das Besteuerungsrecht nur dann dem Ansässigkeitsstaat (Österreich) zuzurechnen sei, wenn sie sich in einem 12 Monate nicht übersteigenden Zeitraum weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat (Frankreich) aufgehalten hätte. Begründend bringt sie dazu vor, dass Artikel 15 Abs. DBA Frankreich eben weder auf das Kalender- noch auf das Steuerjahr, sondern auf einen 12-Monatszeitraum abstelle. Demgegenüber vertritt das Finanzamt den Standpunkt, dass bei der Anwendung des Artikel 15 Abs. 2 DBA Frankreich sehr wohl auf das Kalenderjahr abzustellen sei, weswegen infolge des Umstandes, dass die Bw. im Jahr 2001 lediglich 90 Tage in Frankreich gearbeitet habe, das Besteuerungsrecht eindeutig beim Ansässigkeitsstaat Österreich verbleibe.

Die erstmals revidierte Fassung des Musterabkommens wurde 1992 erneut; aber nur in einigen wenigen Punkten geändert. Unter den Änderungen im Abkommenstext ist besonders die Umstellung der 183-Tage-Regel vom Steuerjahr auf einen 12-Monatszeitraum von Bedeutung. Die Tatsache, dass nach der bisherigen Formulierung („183 Tage während eines Steuerjahres“) ein Aufenthalt von knapp sechs Monaten im ersten Steuerjahr und von weiteren knapp sechs Monaten im Folgesteuerjahr nicht zu einem Wechsel des Besteuerungsrechts zum Einsatzstaat führte, wurde von einigen OECD-Mitgliedern als Missbrauchsmöglichkeit empfunden (vgl. Kommentar *Wassermeyer/Lang/Schuch* „Doppelbesteuerung – OECD Musterabkommen“, Rz 95 zu Artikel 15 Abs. 2 DBA MA).

Mit dieser Änderung soll nun expressis verbis vermieden werden, dass insgesamt längere als sechsmonatige Aufenthalte auf zwei Steuerjahre aufgeteilt und somit die 183-Tage-Frist in keinem der beiden Steuerjahre überschritten wird. Nach der Neuformulierung (wie sie auch im DBA Frankreich eingeführt wurde) muss nun der tatsächliche Aufenthalt von mehr als 183 Tagen in irgendeinen 12-Monatszeitraum fallen, wobei dieser zwischen zwei Steuer- bzw. Kalenderjahren frei verschiebbar ist (vgl. *Krabbe* StbJb 1993/94 S. 31, 33). Der erste Zwölfmonatszeitraum beginnt zwar immer mit dem ersten Aufenthalt im Ausland. Weitere 12-Monatszeiträume können sich jedoch anschließen, ohne dass der Ablauf der ersten 12-Monatsfrist abgewartet werden muss (vgl. Kommentar *Wassermeyer/Lang/Schuch* „Doppelbesteuerung – OECD Musterabkommen“, Rz 95 zu Artikel 15 Abs. 2 DBA MA).

Wendet man diesen **beweglichen 12-Monatszeitraum** auf den gegenständlichen Fall an, führt dies zu folgendem Ergebnis: Das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die innerhalb des Zeitraums von 1.1.2000 bis 31.12.2000 auf die in Frankreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, kommt Frankreich zu, weil sich die Bw. innerhalb eines 12-Monatszeitraumes an

insgesamt mehr als 183 Tagen dort aufgehalten hat. Gleiches gilt aber auch für die Bezüge, die auf die im Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.3.2001 ausgeübte Tätigkeit entfallen, da die Bw. sich innerhalb des 12-Monatszeitraumes vom 31.3.2000 bis 31.3.2001 an insgesamt mehr als 183 Tagen in Frankreich aufgehalten hat.

Für den Zeitraum ihrer Auslandsentsendung (vom 1.1.2000 bis 31. März 2001) begründete die Bw. neben ihrem Hauptwohnsitz in Österreich einen weiteren Wohnsitz in Frankreich. Somit verfügte die Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum 2001 in Österreich und in Frankreich über eine ständige Wohnstätte.

Unterhält – wie im gegenständlichen Fall – eine Person in beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte, entscheiden in weiterer Folge die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, also der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 DBA Frankreich, welcher Staat als Ansässigkeits- und welcher als Quellenstaat zu qualifizieren ist.

Artikel 4 Abs. 2 leg cit lautet: *Ist ...eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt 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.*

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der 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 kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.

Da im gegenständlichen Fall die Entsendung der Bw. nach Frankreich lediglich 15 Monate gedauert hat und bei der 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 Bw. nur vorübergehend in Frankreich aufgehalten hat und der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen daher weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach Frankreich verlegt worden sind.

Daraus ergibt sich, dass im Streitjahr 2001 Österreich - i.S.d. Artikel 4 DBA Frankreich - als Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und die für die Tätigkeit in Frankreich erzielten nichtselbständigen Bezüge der Bw. i.S.d. Artikel 15 Abs. 1 DBA Frankreich in Österreich besteuert werden dürfen.

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.

Da Österreich somit gemäß Artikel 15 Abs. 1 i.V.m. Artikel 23 Abs. 1 lit. a DBA Frankreich die in Frankreich erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit des Jahres 2001 unter Progressionsvorbehalt (Artikel 23 Z 3 DBA) aus der Besteuerung auszuschneiden hat, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 9. Juli 2007 hingegen die Einkommensteuer 2001 von den gesamten Einkünften des Jahres 2001 (1.1.2001-31.3.2001 in Frankreich, 1.4.2001-31.12.2001 in Österreich) berechnet wurde, war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. März 2009

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: