

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 6. August 2013 betreffend Einkommensteuer 2008, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 5. September 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

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

## Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers (Bf) im Verfahrenszeitraum in den USA lag, sodass dessen im Rahmen eines nichtselbständigen Auslandseinsatzes für seinen österreichischen Dienstgeber erzielte Einkünfte nicht der Steuerpflicht in Österreich unterlagen (Standpunkt des Bf) oder, ob – wie das Finanzamt X (FA) meint – die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf in Österreich während dessen dreijährigen Auslandsaufenthaltes in den USA fortbestand. Aus dem Standpunkt des FA folgt, dass die für die Auslandstätigkeit erzielten Einkünfte des Bf nach den Bestimmungen des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA (im Folgenden DBA–USA) – unter Anrechnung der in den USA bezahlten Einkommensteuer – in Österreich zu versteuern sind.

Der Bf erzielt seit Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der XY.- AG & Co KG (in der Folge XY.-KG). Im Rahmen seiner Tätigkeit für dieses Unternehmen wurde er in den Jahren 2007 bis 2009 zur Dienstverrichtung nach Nordamerika entsandt. Während der Entsendung blieb die österreichische XY-KG die Dienstgeberin des Bf, die ihn für seine Auslandstätigkeit entlohte, von

dessen Auslandsbezügen Lohnsteuer in Abzug brachte und diese an ihr inländisches Betriebsfinanzamt abführte.

Das FA legte den Einkommensteuerveranlagungen des Bf für die Jahr 2007 – 2009 jeweils die von der XY- KG übermittelten Lohnzettel zugrunde, wobei es vom Bf in den USA bezahlte Steuern in der in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Höhe auf die österreichische Steuerschuld anrechnete.

Bereits gegen den so ergangenen ESt-Bescheid für 2007 vom 20.Juli 2009 hatte der Bf berufen und beantragt, seine für die Tätigkeit in Amerika erzielten Einkünfte von der Besteuerung in Österreich freizustellen sowie die einbehaltene Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO zurückzuzahlen. In der Begründung hatte er darauf verwiesen, dass das FA mit Bescheid vom 10.Juli 2009 eine Rückforderung von zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe (FB) und Kinderabsetzbetrag (KAB) verfügt habe, weil es seit dem Umzug der gesamten Familie in die USA an einem Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet fehle. Im Fall einer Doppelansässigkeit sei die Ansässigkeit gemäß Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA nur dort gegeben, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Da er im Streitjahr in den USA im Sinn von Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA ansässig gewesen sei, seien die durch seine Tätigkeit in den USA erzielten Einkünfte in Österreich nicht steuerpflichtig.

Das Rechtsmittel gegen den ESt-Bescheid 2007 war nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) des FA letztlich mit Berufungsentscheidung (BE) des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 4.Dez.2012 zu RV/0056-G/12 als unbegründet abgewiesen worden.

Am 6.August 2013 erging mit Verweis auf diese UFS-Entscheidung vom 4.Dez.2012 zum Jahr 2007 ein erklärungsgemäßer Einkommensteuerbescheid für 2008 an den Bf.

In der Berufung gegen diesen Bescheid begehrte der Bf eine Anrechnung zusätzlicher Steuern in Höhe von 3.110,53 € (4.300,- US \$), die zwischenzeitig im Rahmen der amerikanischen Einkommensteuerveranlagung für 2008 festgesetzt und von ihm auch bezahlt worden seien. In Hinblick auf seine gemäß Artikel 4 DBA-USA während seines Amerika-Aufenthalts in Österreich verbliebene Ansässigkeit, habe eine Anrechnung auch dieser Abgabennachforderung zu erfolgen.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens zur Feststellung von Details zur amerikanischen Steuernachzahlung für 2008, erhöhte das FA mit Berufungsvorentscheidung vom 25.Oktober 2013 die Steueranrechnung lediglich um einen auf Zinsen („*Interest charges*“) entfallenden Teilbetrag von 601,66 € (831,74 US \$). Die restliche Steuernachforderung sei auf eine „*Failure-to-file penalty (Strafe für Nichteinreichung der Erklärung)*“ bzw. eine „*Penalty for Failure-to-pay (Strafe wegen Nichtzahlung bis 25% der nicht entrichteten Steuer)*“ entfallen, die weder mit dem österreichischen Verspätungszuschlag nach § 135 BAO (maximal 10%), noch mit dem Säumniszuschlag von 2% nach § 217 BAO vergleichbar seien. Da in Bezug auf diese

Teilbeträge keine Nebenansprüche sondern echte Strafzahlungen vorlägen, sei eine Anrechnung insoweit ausgeschlossen.

Erstmals im Vorlageantrag an das BFG (§ 264 BAO) bestritt der Bf das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich für das Jahr 2008 und begehrte die vollständige Erstattung der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer.

Der mit seinem österreichischen Dienstgeber ursprünglich für ein Jahr abgeschlossene Entsendungsvertrag sei in der Folge verlängert worden. Letztlich sei er von Jänner 2007 bis 4. Dez. 2009 laufend in den USA beschäftigt gewesen und habe sich – abgesehen von drei einwöchigen Urlauben in Österreich – während dieser Zeit dort dauerhaft mit seiner Familie aufgehalten (Gattin und zwei Kleinkinder, davon eines in den USA geboren).

Seine gesamten Einkünfte aus der in dieser Zeit ausgeübten Tätigkeit seien in den USA besteuert worden. Trotz eines in Österreich aufrechterhaltenen Wohnsitzes, habe sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Sinne von Artikel 4 des DBA-USA in den USA befunden. Die Ansässigkeit in den USA sei von den amerikanischen Behörden mittels des Formulars 6166 bestätigt und damit - gemäß dem BMF-Erlass vom 11.07.2008, GZ BMF-010221/0869-IV/4/2007 über die Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung - hinreichend nachgewiesen worden.

Neuerlich sei darauf zu verweisen, dass inzwischen das FA für den Zeitraum Jänner 2007 bis Juli 2009 den Familienbeihilfenbezug für seinen in Österreich geborenen Sohn wegen des Fehlens eines Mittelpunkts der Lebensinteressen im Bundesgebiet aberkannt habe. In weiterer Folge habe die Steiermärkische Gebietskrankenkasse (Stmk. GKK) den fehlenden Familienbeihilfenanspruch zum Anlass genommen, das Kinderbetreuungsgeld (KBG) für den Zeitraum 01.01.2007 bis 30.09.2008 zurückzufordern.

Zu den Gründen für eine Ansässigkeit des Bf in den USA während dessen Auslandsentsendung enthält der Vorlageantrag folgende Auflistung:

- „• *Herr Z wurde von seiner Familie in die USA begleitet und diese war bis zum Ende der Entsendung bei ihm.*
- *Seine gesamten Einkünfte von XY- wurden in den USA versteuert.*
- *Seine wirtschaftlichen Beziehungen hatte Herr Z in den USA, da er die gesamte Entsendedauer über in den USA beschäftigt war.*
- *Weiters hat sich die Familie im Zeitraum Jänner 2007 bis Dezember 2009 nur wenige Male (3 mal in 3 Jahren, jeweils eine Woche) in Österreich aufgehalten. Die Familie hatte fast keinen Kontakt mehr nach Österreich, außer telefonisch zu den Eltern.*
- *Die Entsendung hat 3 Jahre gedauert. Das ist eine Dauer, wo bereits weitreichende persönliche Bindungen am Einsatzort aufgebaut werden können. Herr Z konnte Bekanntschaften und Freundschaften mit Familien in der Nachbarschaft schließen, mit denen er heute noch Kontakt hat. Herr Z und seine Familie waren gesellschaftlich voll in den USA integriert.*

- *Die Urlaube 2007- 2009 wurden großteils in den USA verbracht.*
- *Aberkennung der Familienbeihilfe und des Kinderbetreuungsgeldes durch das Finanzamt mit der Begründung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie in den USA befindet.*
- *Herr Z hat eine Sozialversicherungsnummer in den USA.*
- *In den USA hatte die Familie Z ein 135 m<sup>2</sup> großes Haus gemietet mit 1500 m<sup>2</sup> Garten. Die nur 81 m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung in Österreich war während den 3 Jahren der Entsendung nur teilweise möbliert und vollkommen unbunutzt. Die Eigentumswohnung wurde nach der Rückkehr nach Österreich verkauft und Herr Z hat ein Haus in Österreich angeschafft. Dies zeigt, dass die Eigentumswohnung als Wertanlage und nicht als Wohnsitz gedient hat.*
- *Herr Z hatte ein US-amerikanisches Bankkonto (CHASE Bank).*
- *In den USA hatte Herr Z zwei Autos angemeldet und war Mitglied beim AAA (American Automobile Association), dem Verkehrsclub der USA*
- *Die Familie hatte bei einem US Telekom Anbieter einen Vertrag für TV, Internet und Telefon.*
- *Des Weiteren hatte Herr Z Jahreskarten bei COSTO und SAMS Club (amerikanische Supermarktketten vergleichbar mit Metro)*
- *Während der Entsendung gab es einen Postnachsendeauftrag (bitte finden Sie im Anhang die Korrespondenz mit der Post als Nachweis)."*

Da mangels Ansässigkeit im Bundesgebiet einerseits zu Unrecht für die US-Einkünfte des Bf in Österreich Lohnsteuer in Höhe von 25.976,36 € abgeführt worden und anderseits die Erfassung der Auslandseinkünfte in dessen österreichischer Einkommensteuererklärung fälschlich erfolgt sei, werde die Erstattung der Lohnsteuer begehrt, soweit es nicht bereits im erstinstanzlichen Verfahren zu einer Refundierung gekommen sei.

Die in den USA für 2008 entrichteten Steuern gab der Bf im Vorlageantrag mit einem Gesamtbetrag von 38.625,- US \$ an ("US Federal Tax" 31.035,- US \$, " Local State Tax" 6.947,- US \$, " X-City State Tax" 643,- US \$). Damit seien seine gesamten nichtselbständigen Einkünfte des Jahres 2008 in den USA versteuert worden.

Dem Vorlageantrag an das BFG schloss der Bf folgende Unterlagen an:

- Bescheid des FA an seine Gattin vom 10.Juli 2009 über die Rückforderung von im Zeitraum Jänner 2007 bis Juli 2009 zu Unrecht bezogenen Beträgen betreffend Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für den erstgeborenen Sohn;
- Bescheid der Stmk. GKK an seine Gattin vom 16.Februar 2010 betreffend Rückforderung von zu Unrecht bezogenem Kinderbetreuungsgeld für den Zeitraum Jänner 2007 bis September 2008;

- Entsendungsvereinbarung zwischen dem Bf und seinem österreichischen Dienstgeber vom 2.November 2006 („*für maximal 12 Monate*“) samt Verlängerungsvereinbarung vom 20.Mai 2008 („*voraussichtlich bis Ende Dezember 2009*“);
- US-amerikanische Steuerklärungen für 2008 samt „*Payment Vouchers*“ für Vorauszahlungen;
- (großteils nicht unterfertigte) Zahlungsaufträge des österreichischen Dienstgebers über die Anweisung von Teilzahlungen zu den ESt-Vorauszahlungen des Bf für 2008 an die amerikanischen Steuerbehörden;
- eine US-Ansässigkeitsbescheinigung für 2007 („*Form 6166*“) des „*Department of the Treasury Internal Revenue Service*“ (IRS) in Philadelphia vom 1.Oktober 2012.

Nicht angeschlossen war dem Vorlageantrag zur ESt 2008 der als Anlage angeführte Nachsendeauftrag für Postsendungen.

Den ESt-Jahresbescheid 2008 des IRS in Philadelphia vom 29.Juli 2013 hatte der Bf bereits im September 2013 seiner verfahrensgegenständlichen Berufung angeschlossen.

Eine US-Ansässigkeitsbescheinigung für 2008 („*Form 6166*“) übermittelte der Bf erst mit dem am 28.April 2014 eingereichten Vorlageantrag betreffend das (inhaltsgleiche) Rechtsmittel gegen den ESt-Bescheid 2009. Diese Bestätigung des IRS in Philadelphia ist mit 31.März 2014 datiert.

Das FA legte beide Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor und verwies auf die bei identer Sach- und Rechtslage zum Jahr 2007 ergangene, abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 4.Dez. 2012, RV/0056-G/10.

Im BFG-Verfahren wurden vom Bf ergänzende Unterlagen zur Untermauerung des amerikanischen Lebensmittelpunkts angefordert, durch welche insbesondere belegt werden sollte, auf Basis welchen Erkenntnisstandes die amerikanische Behörde die vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen ausgestellt hatte.

Die nachgereichten Dokumente brachten dazu allerdings keine weitere Erkenntnis.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG führte der Bf zu den Umständen seines US-Aufenthalts ergänzend aus, dass im Unternehmen seines österreichischen Dienstgebers befristete Entsendungen der Dienstnehmer zu ausländischen Tochterunternehmen üblich und als Maßnahme zur Verbesserung des interkulturellen Verständnisses auch erwünscht seien. Aus Interesse am Aufbau stabiler Geschäftsbeziehungen am neuen Einsatzort strebe der Dienstgeber grundsätzlich eine Entsendungsdauer von 2-3 Jahren an.

Seine auf Betreiben des Dienstgebers erfolgte erste Entsendung nach Nordamerika sei auf seinen persönlichen Wunsch zunächst auf die Zeit nach der Geburt des ersten Kindes verschoben worden und sodann mit 12 monatiger Befristung erfolgt. Die kurze Entsendungsdauer habe er sich einerseits mit Rücksicht auf das Kleinkind ausbedungen, anderseits habe er auf diese Weise die Möglichkeit einer baldigen Rückkehr für den Fall von Anpassungsproblemen seiner Gattin mit den amerikanischen Lebensumständen

sichergestellt. Tatsächlich habe sich die Sorge aber als unbegründet erwiesen und so habe er bereits im April/Mai 2007 mit seinem Dienstgeber mündlich eine Verlängerung bis Ende 2009 vereinbart. An die Gründe bzw. Umstände für das Ausfertigen der schriftlichen Verlängerungsvereinbarung erst rund ein Jahr später, im Mai 2008, konnte sich der Bf in der Verhandlung nicht mehr erinnern.

Erinnerlich war dem Bf aber ein Angebot des Dienstgebers für eine zweite Verlängerung seines US-Einsatzes um weitere 5 Jahre. Diese hätte allerdings unter Beendigung seines Dienstverhältnisses in Österreich und Abschluss eines neuen Dienstvertrages vor Ort erfolgen sollen. Da mit der Annahme des Angebots in Hinblick auf eine daraus resultierende Gesamtaufenthaltsdauer von 8 Jahren faktisch ein „*endgültiges Auswandern*“ verbunden gewesen wäre, habe er sich letztlich dagegen entschieden. Eine Rolle habe dabei auch gespielt, dass seine Gattin kein gesichertes Dienstverhältnis in den USA gehabt hätte.

Wegen der kurzfristigen Entsendung sei die Eigentumswohnung in Österreich weder verkauft noch vermietet worden. Abgesehen von den drei Heimurlaubswochen sei sie tatsächlich während der gesamten drei Jahre unbenutzt gewesen, was sich nach der Rückkehr in einer Häufung entsprechende Schäden an Haushaltsgeräten mit Wasserverbrauch (Boiler, Geschirrspüler, später auch Kühlschrank) ausgewirkt habe. Vom Wohnungsmobiliar habe man lediglich kleinere Gegenstände (z.B. Kinderbett) nach Amerika transferiert; die größeren Möbel seien während des US-Aufenthalts der Familie in der Wohnung verblieben.

Die steuerliche Vertretung des Bf verwies in der mündlichen Verhandlung darauf, dass der Bf mit der Vorlage der amerikanischen Ansässigkeitsbescheinigungen (Form 6166), welche von den amerikanischen Behörden ohne hinreichenden Nachweis der Voraussetzungen nicht erteilt worden wären, die in Verständigungsverfahren zwischen Österreich und den USA vereinbarten Bedingungen erfüllt habe. Auch der in diesen Übereinkommen für die Beurteilung eines Mittelpunkts der Lebensinteressen geforderte, längere Beobachtungszeitraum läge bei einer Aufenthaltsdauer von 3 Jahren vor. Zudem habe die Anerkennung der österreichischen Transferleistungen für die Kinder des Bf, deren „*soziale Absicherung*“ in Österreich beendet.

Der Vertreter der Abgabenbehörde wandte ein, dass die vorgelegten amerikanischen Ansässigkeitsbescheinigungen (Form 6166) zum Nachweis eines Mittelpunkts der Lebensinteressen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 DBA-USA nicht geeignet seien.

Es wurde erwogen:

I) Sachverhaltsfeststellung:

In Hinblick auf das zur identen Sach- und Rechtslage ergangene Verfahren zur ESt-Veranlagung des Bf für 2007 wird dem anhängigen Verfahren der folgende in der Berufungsentscheidung des UFS vom 4.Dez. 2012, RV/0056-G/10 festgestellte Sachverhalt zugrunde gelegt:

*„Der Bf wurde - beginnend mit 1. Jänner 2007 - von seinem österreichischen Dienstgeber für (zunächst) zwölf Monate zu einem Tochterunternehmen dieses Dienstgebers in die USA entsandt. Während der Zeit der Entsendung des Bf blieb das österreichische Unternehmen Dienstgeber des Bf und bezugsauszahlende Stelle.*

*Die am 2. November 2006 zwischen dem Bf und seinem Dienstgeber abgeschlossene Entsendungsvereinbarung hatte (auszugsweise) folgenden Inhalt:*

- 1) Der Dienstgeber entsendet den Dienstnehmer auf Dauer von maximal 12 Monaten als "Program Manager" nach Nordamerika. Der Beginn der Entsendung ist für 01.01.2007 vorgesehen, wobei Ansprüche aus dieser Vereinbarung erst mit dem tatsächlichen Abreisedatum entstehen.*
- 2) Der Dienstnehmer untersteht disziplinär und fachlich dem Dienstgeber und wird auf der Kostenstelle xxxx des Dienstgebers geführt.*
- 3) Der Dienstnehmer bleibt in Österreich sozialversichert.*
- 4) Es erfolgt die Eindeckung mit einer Krankenversicherung, die akute Erkrankungen des Dienstnehmers sowie seiner mitreisenden Familienangehörigen am Entsendeort abdeckt. Weiters schließt der Dienstgeber zu Gunsten des Dienstnehmers eine Versicherung ab, welche die Kosten der Flugrückholung des Dienstnehmers und seiner mitreisenden Familienangehörigen deckt, sofern sie in einer Weise erkrankt sind, die eine Behandlung im Inland erforderlich macht.*
- 5) Zu Gunsten des Dienstnehmers schließt der Dienstgeber auf Dauer der Entsendung eine Unfall- und Lebensversicherung mit nachstehenden Deckungssummen ab:*  
*Ableben: 109.000 Euro, Invalidität: 218.000 Euro*
- 6) Im Fall des Ablebens des Dienstnehmers bzw. seiner mitreisenden Familienangehörigen werden die Kosten der Überführung nach Österreich bis zum Ort der Beisetzung vom Dienstgeber getragen.*
- 7) In jedem Jahr der Entsendung stehen dem Dienstnehmer und seinen mitreisenden Familienangehörigen zwei Heimflüge (Basis Economy-Class, Pex-Tarif) zu. Eine Ablöse in bar ist ausgeschlossen.*
- 8) Zusammensetzung des Einkommens für die Dauer der Entsendung ...*
- 9) Der Dienstgeber übernimmt vor Ort die Kosten für eine angemessene möblierte Unterkunft ...*
- 10) Der Dienstgeber übernimmt Beratungskosten ...*
- 11) Der Dienstgeber übernimmt gegen Belegvorlage die Kosten für die Übersiedlung persönlicher Gegenstände des Dienstnehmers nach USA und zurück im adäquaten Ausmaß.*
- 12) Es gilt grundsätzlich der amerikanische Kalender. Ergibt sich im Vergleich zur österreichischen Feiertagslage ein Nachteil, erfolgt ein Ausgleich.*

13) ...

14) *Der Dienstgeber ist berechtigt, die Entsendung auch vor Ablauf der vereinbarten Frist zu beenden. Treten wichtige, den Dienstnehmer betreffende Gründe (zB gesundheitsbedingte Gründe) nachweislich während der Entsendungsdauer auf, ist der Dienstnehmer berechtigt, die Entsendung zu beenden. Dienstgeber und Dienstnehmer können den gegenständlichen Vertrag jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aus wichtigen Gründen auflösen. Ein wichtiger Grund für den Dienstgeber liegt insbesondere vor, ... Ein wichtiger Grund für den Dienstnehmer liegt insbesondere vor, wenn die Fortführung des dienstlichen Auftrages im Entsendungsland ohne Gefährdung der Gesundheit, körperlichen Sicherheit oder des Eigentums des Dienstnehmers nicht möglich erscheint oder aus anderen Gründen für den Dienstnehmer unzumutbar geworden ist.*

15) *Alle Punkte des Dienstvertrages bleiben aufrecht, soweit sie durch diese Entsendungsvereinbarung nicht abgeändert wurden.*

16) *Nach der Entsendung ist der Dienstnehmer in zumindest gleicher oder adäquater Funktion wie vor der Entsendung weiter zu beschäftigen.*

17) *Die Modalitäten bei Beendigung der Entsendung sind mit der Personalabteilung abzusprechen bzw. das konkrete Rückkehrdatum bekanntzugeben.*

Am 20. Mai 2008 wurde zwischen dem Bf als Dienstnehmer und der XY- KG als Dienstgeber eine Vereinbarung über die Verlängerung der Entsendung des Bf bis (voraussichtlich) Ende Dezember 2009 unterzeichnet. Vereinbart wurde darin, dass die Regelungen aus dem bestehenden Entsendungsvertrag für diesen Zeitraum weiter gelten. Die tatsächliche Rückkehr des Bf nach Österreich erfolgte am 4. Dezember 2009.

Der Bf wurde während der gesamten Zeit seiner Entsendung von seiner Familie (das waren seine Ehefrau und sein Sohn; der zweite Sohn wurde in den USA geboren) begleitet.

*Unbestritten ist, dass der Bf und seine Familie während der gesamten Zeit der Entsendung des Bf sowohl in den USA als auch in Österreich einen ständigen Wohnsitz innehatten. Tatsächlich hielt sich der Bf mit seiner Familie während dieser Zeit nur dreimal für jeweils eine Woche in Österreich auf.“*

Aus den Ermittlungen im anhängigen Verfahren resultieren des Weiteren folgende Sachverhaltsfeststellungen:

- Befristete Entsendungen zu „Auslandstöchtern“ sind im Unternehmen des österreichischen Dienstgebers des Bf üblich und erwünscht. Regelmäßig erfolgt eine Entsendung für 2 bis 3 Jahre.
- Die 12-Monats-Befristung im ersten Entsendungsvertrag des Bf und die darin vereinbarte Zusicherung einer gleichen oder adäquaten Funktion im österreichischen Unternehmen nach der Rückkehr (Punkt 1 und 16 des Entsendungsvertrages vom 2.Nov. 2006) erfolgten auf Wunsch bzw. Betreiben des Bf, denen mit Rücksicht auf dessen familiäre Situation gleichsam der Gedanke einer „Probezeit mit kurzfristiger Rückkehroption“ zu Grunde lag.

- Nach Ablauen der in der Vereinbarung vom 2.Nov. 2006 festgelegten Entsendungsdauer blieb der Bf zunächst für viereinhalb weitere Monate ohne schriftliche Vertragsgrundlage in den USA, bevor die Entsendung am 20.Mai 2008 um rund eineinhalb Jahre bis (voraussichtlich) Ende Dezember 2009 verlängert wurde.

Da sich für die abweichende Darstellung des Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG (Abschluss einer mündlichen Verlängerungsvereinbarung bereits im Frühjahr 2007) in den Verfahrensunterlagen keine Hinweise finden, geht das BFG insofern von einer verfälschten Erinnerung bzw. allenfalls auch von einer Schutzbehauptung des Bf aus, zumal der Bf in der Verhandlung vor dem BFG nicht erläutern konnte, wie es zur wesentlich späteren, letztlich um mehr als vier Monate verspäteten Ausfertigung der schriftlichen Verlängerungsvereinbarung kam.

- Ein zweites Verlängerungsangebot des Dienstgebers um weitere fünf Jahre nach 2009 nahm der Bf nicht an, weil dies einer Entscheidung für ein „endgültiges Auswandern“ entsprochen hätte.

- Sowohl der Bf als auch dessen Gattin waren vor und sind seit dem US-Aufenthalt Dienstnehmer bei der XY- KG bzw. innerhalb des XY- -Konzerns in Österreich.

- Die Gattin des Bf befand sich während des US-Aufenthaltes im Karenzurlaub (Geburt des ersten Kindes 15.Aug.2006; Geburt des zweiten Kindes 31.Aug.2008). Während des Aufenthaltes in den USA erhielt sie – abgesehen von den bis Juli 2009 ausbezahlten staatlichen Transferleistungen aus Österreich (FB, KAB, KBG) - vom Dienstgeber geringfügige Lohnbezüge weiterbezahlt (lt. Lohnzettel *Pendlerpauschale*).

- Nicht nur der Bf, dessen Gattin und das erstgeborene Kind behielten während der gesamten Dauer des US-Auslandsaufenthaltes neben der österreichischen Staatsbürgerschaft auch ihren bisherigen Wohnsitz in Österreich als behördlichen Hauptwohnsitz bei (ZMR-Daten). Auch der am 31.Aug.2008 in den USA geborene zweite Sohn scheint im Zentralmelderegister ab 1.Okt.2008 als österreichischer Staatsbürger mit Hauptwohnsitz an dieser Adresse auf (seit 6.Sept.2013 nur mehr Nebenwohnsitz bei den Eltern; Hauptwohnsitz beim Großvater).

- Am 2.Okt.2008 hatte die Gattin des Bf der Stmk. GKK ihre „*neuerliche Schwangerschaft*“ gemeldet, am 23.Dez.2008 hatte sie beim FA für den zweitgeborenen Sohn einen Antrag auf Zuerkennung von Familienbeihilfe eingebracht.

- Mit Bescheid des FA vom 10.Juli 2009 war die Zuerkennung von Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag für das zweite Kind unter Hinweis auf § 5 Abs. 3 FamilienlastenAusgleichsGesetz (FLAG) abgelehnt worden („*kein Anspruch für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten*“).

- Zugleich hatte das FA die bis dahin (auf ein inländisches Bankkonto) für den erstgeborenen Sohn ausbezahlte Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag ab Jänner 2007 auf Basis des § 2 Abs. 8 FLAG mit Bescheid zurückgefördert, da aufgrund der Beschäftigung des Bf und des damit verbundenen Wohnsitzes der gesamten

Familie in den USA davon ausgegangen wurde, dass die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen - und damit der Mittelpunkt der Lebensinteressen - der anspruchsberechtigten Gattin seit 2007 nicht mehr im Bundesgebiet gelegen war. Eine nähere Erhebung der Umstände fand nicht statt.

- Mit Bescheid vom 16.Februar 2010 hatte die Stmk. GKK das Kinderbetreuungsgeld für den erstgeborenen Sohn des Bf ab 1.1.2007 zurückgefordert, weil der Anspruch nach § 2 Abs.1 Z.1 KBGG von einem Familienbeihilfensanspruch für das betreffende Kind abhängig ist.
- Die vor dem Auslandsaufenthalt bewohnte Eigentumswohnung am österreichischen Familienwohnsitz wurde rund ein Jahr nach der Rückkehr aus den USA und einen Monat nach dem Erwerb eines nahegelegenen Einfamilienhauses mit Kaufvertrag vom 25.Nov.2010 veräußert. Von einem Verkauf der Wohnung oder eine Vermietung während des Auslandsaufenthalts der Familie war in Hinblick auf die Kurzfristigkeit der Entsendung Abstand genommen worden.

Diese Begründung spricht im Übrigen aus Sicht des BFG gegen die angeblich mündlich vereinbarte Festlegung des Bf auf einen US-Aufenthalt bis Ende 2009 bereits im Frühjahr 2007. Eine fixierte Abwesenheitsdauer von rd. 2 $\frac{3}{4}$  Jahren hätte demnach zumindest eine Vermietung der Wohnung bis Ende 2009 nahegelegt.

Tatsächlich war diese Wohnung nach dem Verfahrensergebnis, abgesehen von drei Kurzbesuchen des Bf mit Familie, von Jänner 2007 bis Nov.2009 in – bis auf einzelne nach Amerika mitgenommene Kleinmöbel - unveränderter Ausstattung „vollkommen unbewohnt“ gewesen.

- Bereits im April 2010 war der Bf im Zuge der ESt-Veranlagung für 2007 vom FA zur Vorlage einer US-Ansässigkeitsbestätigung angefordert worden. Einen entsprechenden Antrag bei der US-Behörde (*Form 8802*) hatte er (erst) am 25.Juni 2012 gestellt (offenbar im Zuge des damals beim UFS anhängigen Rechtsmittelverfahrens) – und zwar für alle drei Jahre seines Aufenthalts.

Während die Ansässigkeitsbestätigung des IRS für 2007 vom 1.Okt.2012 offenbar Ergebnis des Antrages vom 25.Juni 2012 ist, wurde eine derartige Bestätigung von der amerikanischen Behörde für 2008 wegen wesentlich verspätet eingereichter Abgabenerklärungen erst mit 31.März 2014 erteilt. Für 2009 liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung vom 21.April 2014, beschränkt auf den Zeitraum 1.Jänner bis 2.Dezember, vor.

- Nach der im UFS-Verfahren zum Jahr 2007 vorgelegten Beilage zur *Form 8802* vom 25.Juni 2012 dient dieser Antrag der Erlangung einer Ansässigkeitsbestätigung mittels „*Form 6166*“. Ausdrücklich nicht vorgesehen ist diese Bestätigung demnach für Personen, die eine US-Steuererklärung als „*Non-resident*“ eingereicht haben („*Including Form 1040NR, U.S. Nonresident Alien Income Tax return*“).

- Aus den vorliegenden Unterlagen ist zu ersehen, dass der Bf in den USA für die Jahre 2007 – 2009 Abgabenerklärungen teils als „resident“, teils als „non-resident“ eingereicht hat (vorliegend für die Jahre 2007 und 2008 sind die Erklärungsformulare *Form 1040*, *From LO-1040* und *Form City-203* bzw. für das Jahr 2009 *Form 1040NR* für „*Dual Status*“). Einem Begleitschreiben der für die in den USA einzureichenden Abgabenerklärungen zuständigen steuerlichen Vertretung des Bf in Kanada vom 30.November 2009 zufolge, wurden für 2008 Steuererklärungen für nicht ansässige Personen eingereicht („*United States non-resident individual income tax return Form 1040*“, „*Local State non-resident individual income tax return Form LO-1040*“, „*X-City State non-resident individual income tax return Form City-203*“). Dabei wurde für in Österreich bezogene Einkunftsteile ein "foreign tax credit" in Anspruch genommen.
- Dem vorgelegten US-Steuerbescheid zum Jahr 2008 ist nicht zu entnehmen, ob die amerikanischen Steuerbehörden den abgabenrechtlichen Status des Bf als *ansässig* im Sinne von *unbeschränkt steuerpflichtig* beurteilt haben.
- Fest steht aufgrund der Aktenlage, dass die für die Tätigkeit in Amerika bezogenen Einkünfte des Bf in allen drei Jahren seines Auslandsaufenthaltes der Besteuerung in den USA unterzogen wurden, allerdings für 2008 und 2009 wesentlich verspätet und daher mit entsprechend hohen Strafzuschlägen.
- In Österreich erfolgte die verfahrensgegenständliche ESt-Veranlagung des Bf für 2008 unter Zugrundelegung des von dessen österreichischem Dienstgeber übermittelten Lohnzettels, der unter der Kennzahl 260 einen Lohnsteuerabzug von 25.976,36 € auswies. Unter Berücksichtigung des Berufungsvorbringens wurde in der Berufungsvorentscheidung des FA vom 25.Okt.2013 die in den USA bezahlte Steuer mit (umgerechnet) 25.692,78 € auf die österreichische Steuerschuld angerechnet (25.091,12 € lt. Angabe in der Einkommensteuererklärung des Bf und 601,66 € aus der in der Berufung bekanntgegebenen Nachforderung im Jahresbescheid des IRS vom 29.Juli 2013; Letztere umfassend die im amerikanischen Steuerbescheid angeführten Zinsenzahlungen (*interest charges*) von 831,74 US \$).

Nicht angerechnet wurden die im US-Jahresbescheid vom 29.Juli 2013 ausgewiesenen „*Penalties*“ („*Failure-to-file penalty*“ und „*Failure-to-pay penalty*“).

## II) Rechtslage:

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

Nach § 1 Abs. 3 EStG sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte.

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

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

Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung an. Erforderlich ist, dass die betreffende Person die Verfügungsmacht besitzt, eine zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse geeignete Wohnstätte ohne wesentliche Änderung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen zu können. Dies ist regelmäßig nicht der Fall, sobald eine Wohnung vermietet wird (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 30.1.1990, 89/14/0054; 23.5.1990, 89/13/0015).

Auf das Ausmaß der tatsächlichen Nutzung einer Wohnung während der Dauer eines Auslandsaufenthaltes kommt es nicht an, sofern aufgrund objektiver Umstände darauf zu schließen ist, dass die Wohnung auf Dauer beibehalten werden soll. In diesem Fall kann auch eine bloß für Urlaubszwecke benutzte Wohnung zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht führen. Der polizeilichen Meldung kommt lediglich Indizwirkung zu (VwGH 21.1.1990, 89/15/0115; 7.7.1967, 1860/66).

Wird eine in der Vergangenheit als Wohnsitz dienende Wohnung unter Beibehaltung des bisherigen Rechtstitels während eines Auslandsaufenthaltes möbliert und unbewohnt ohne Vermietung zurückgelassen, ist daher in der Regel davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz aufrecht geblieben ist.

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 des Abkommens vom 31. Mai 1996 zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 6/1998 (DBA-USA), bezeichnet der Ausdruck "*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*" im Sinne dieses Abkommens „*eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, ihrer Staatsbürgerschaft, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist;*“ ...

Nach Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA gilt für eine natürliche Person mit Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten:

„a) *Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt die Person in beiden Staaten oder in keinem der 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, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat; “

c) ... d) ... .

Für die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit sieht Artikel 15 Abs. 1 und Abs. 2 DBA-USA vorbehaltlich der Artikel 18 (Ruhegehälter) und 19 (Öffentlicher Dienst) vor, dass „*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.*

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

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines

*Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und“ .....*

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung normiert Artikel 22 DBA-USA die Anwendung der sogenannten Anrechnungsmethode unter Berücksichtigung einer Anrechnungshöchstgrenze.

Artikel 22 Abs. 3 DBA-USA lautet:

„*In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:*

a) *Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden – ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) –, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt“....*

Unter das DBA-USA fallen auf Seiten der Vereinigten Staaten von Amerika (nur) „*die aufgrund des Internal Revenue Code erhobene Bundeseinkommensteuern (federal income taxes), mit Ausnahme der Sozialversicherungsabgaben*“ (Artikel 2 Abs. 2 lit a DBA-USA).

### III) Rechtliche Würdigung:

Im zu beurteilenden Fall war die USA somit zur Besteuerung der Einkünfte, die der Bf in den Jahren 2007 – 2009 für seine auf dem Gebiet der USA erbrachten nichtselbständigen Leistungen erhielt, grundsätzlich berechtigt, selbst wenn dieser im betreffenden Zeitraum (nur oder auch) in Österreich ansässig war.

Da für eine Ansässigkeit nach Artikel 4 Abs. 1 DBA-USA die Existenz einer ständigen Wohnstätte, über die der Bf verfügen konnte, genügt, ohne dass der Häufigkeit oder Dauer einer tatsächlichen Nutzung Bedeutung zukommt, steht aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses fest, dass der Bf während seines US-Aufenthaltes sowohl in Österreich als auch in den USA über einen Wohnsitz verfügte und daher sowohl in Österreich als auch in den USA ansässig im Sinn des Artikel 4 Abs. 1 DBA-USA war.

Dies besagt aber noch nicht, in welchem der beiden Länder der Bf der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag.

Aufgrund der Doppelansässigkeit ist dazu nach den Kriterien des Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA zu klären, welcher der beiden Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaat im Sinne dieser Bestimmung gilt und welcher der "*andere Vertragsstaat*" ist. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist der Umstand, zu welchem Staat der Bf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte, in welchem Staat somit der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen lag.

Im Verständigungsprotokoll zu Artikel 4 DBA-USA wurde zwischen Österreich und den USA festgelegt, dass sich die Beurteilung der "Ansässigkeit" im Sinne von Artikel 4 des Abkommens nicht nur nach den Verhältnissen in einem einzigen Kalenderjahr richten kann, sondern dass die Verhältnisse in einem längeren Beobachtungszeitraum maßgebend sein sollen.

Die Verwaltungspraxis geht davon aus, dass bei kurzfristigen Wohnsitznahmen von bis zu zwei Jahren regelmäßig noch nicht von einer Verlagerung des Lebensmittelpunktes auszugehen ist. Bei Zeiträumen über fünf Jahren spreche die Vermutung hingegen für die Verlagerung des Lebensmittelpunktes, wenn die Ehefrau und die haushaltsgerehörigen Kinder mitziehen. Für Zeiträume zwischen zwei und fünf Jahren sei die Frage der Verlagerung des Lebensmittelpunktes an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalles zu klären (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 4 Rz 12).

Welches Gewicht einer Ansässigkeitsbescheinigung des DBA-Partnerstaates beizumessen ist, hängt wesentlich von Ziel, Art und Umfang der zugrunde liegenden Überprüfungen und dem daraus resultierenden Kenntnisstand der ausstellenden Behörde ab. Nur wenn die behördlichen Ermittlungen auf die Feststellung einer Ansässigkeit im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA abzielten, wird der Ansässigkeitsbescheinigung eine entsprechend gewichtige Indizwirkung bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen zukommen können.

Im anhängigen Fall ist unbestritten, dass der Bf während seiner Entsendung in die USA von seiner Familie begleitet wurde. Dabei handelt es sich zwar um ein wichtiges Indiz für die Verlagerung des Lebensmittelpunktes von Österreich in die USA, doch reicht dieses

Merkmale allein noch nicht aus. Ist für die Lösung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person befindet, doch *das Gesamtbild* der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend (vgl. VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

Im Rahmen dieser Beurteilung ist im vorliegenden Fall zunächst zu berücksichtigen, dass im Unternehmen des österreichischen Dienstgebers 2- bis 3jährige Auslandsentsendungen der Mitarbeiter üblich und erwünscht sind. Wenn erst eine daran anschließende, weitere Verlängerung die Beendigung des österreichischen Dienstverhältnisses zur Folge hat, macht dies die Grenze zwischen vorläufiger und dauerhafter Entsendung nach dem Verständnis des Unternehmens deutlich.

Vor diesem Hintergrund ist zu beachten, dass der letztlich fast dreijährigen Entsendung des Bf zwei getrennte Vereinbarungen mit jeweils kurzer Einsatzdauer in den USA zugrunde lagen (zunächst zwölf Monate, danach 19 Monate). Der Bf hat die gewählte Vorgangsweise in einer Weise begründet, die keine Zweifel an seiner Beurteilung des Auslandsaufenthalts als Zwischenepisode seines grundsätzlich in Österreich vorgesehenen Berufs- und Privatlebens offen lässt.

Dass nach der erstmaligen Befristung auf 12 Monate auch die nach fast 1 ½ Jahren US-Aufenthalts im Mai 2008 - zu unveränderten Bedingungen - vereinbarte Verlängerung lediglich für maximal 19 Monate gelten sollte und eine anschließende, weitere Verlängerung wegen der damit verbundenen, endgültigen Abkehr von Österreich abgelehnt wurde, wertet das BFG als deutlichen Nachweis für eine zu Beginn, während und bis zum tatsächlichen Ende des Auslandseinsatzes unveränderte Lebensplanung des Bf mit dem Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich.

Die – bloß behauptete – mündliche Verlängerung der Entsendung bis Ende 2009 bereits im Frühjahr 2007 hält das BFG, wie ausgeführt, für nicht erwiesen. Aus Sicht des BFG weist die mehrmonatige „vertragsfreie“ Zeitspanne zwischen dem Ablauf der ersten Entsendungsphase Ende 2007 und dem Abschluss der Verlängerungsvereinbarung im Mai 2008 auf eine ungeplante, zunächst als kurzfristig eingestufte Zeitüberschreitung der ursprünglichen Entsendungsdauer über das Jahresende 2007 hinaus hin, die eine schriftliche Verlängerung der Entsendungsvereinbarung vorerst nicht notwendig machte. Erst die Verlängerungsvereinbarung vom Mai 2008 dokumentiert den Entschluss des Bf zur Fortsetzung seines US-Einsatzes – allerdings nicht über das im Unternehmen seines Dienstgebers übliche Ausmaß hinaus. Auch daraus geht hervor, dass die engen Beziehungen zu Österreich auch während des US-Aufenthalts des Bf und seiner Familie aufrecht geblieben sind.

Ebens o spiegelt der Inhalt des Entsendungsvertrages vom 2. November 2006 in mehreren Klauseln mit Bezug zur Beendigung des Auslandseinsatzes bzw. Rückkehr des Bf nach Österreich wider, dass eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Amerika weder beabsichtigt war, noch stattgefunden hat.

Dies betrifft etwa die vertragliche Festlegung, dass der Dienstgeber nicht nur die Kosten der Übersiedlung der persönlichen Gegenstände des Bf in die USA, sondern auch die

Kosten der Rückübersiedlung zu übernehmen hatte, dass er eine Versicherung zur Kostendeckung der Flugrückholung des Bf und seiner mitreisenden Familienangehörigen im Fall einer Erkrankung mit Behandlungserfordernis in Österreich abzuschließen hatte, oder auch die Regelung, dass der Bf die Modalitäten bei Beendigung der Entsendung mit der Personalabteilung (seines Dienstgebers in Österreich) abzusprechen und das konkrete Rückkehrdatum bekanntzugeben hatte.

Besonders deutlich zum Ausdruck kommt die bei Vertragsabschluss von beiden Vertragsparteien als vorübergehende Auslandsdienstverrichtung mit anschließender Rückkehr an den österreichischen Standort geplante *Entsendung* des Bf im vereinbarten - grundsätzlich unveränderten - Fortbestehen des Dienstverhältnisses zum österreichischen Dienstgeber während des Auslandseinsatzes in Amerika (samt disziplinärer und fachlicher Verantwortlichkeit sowie unter Aufrechterhaltung der von der Entsendungsvereinbarung nicht tangierten Bestimmungen seines Dienstvertrages und der inländischen Sozialversicherung) sowie in der auf persönliches Betreiben des Bf aufgenommenen Zusage einer Weiterbeschäftigung in gleicher oder zumindest adäquater Funktion im Anschluss an dessen Rückkehr nach Österreich.

Zur umfassenden wirtschaftlichen Absicherung des Bf während des Auslandsaufenthalts und Wahrung seiner beruflichen Stellung für die Zeit nach seiner (geplanten) Rückkehr nach Österreich kommt die ebenfalls in Österreich verankerte Absicherung der persönlichen (gesundheitlichen) Risiken des Bf und seiner Familie während der Zeit der Auslandsentsendung (Aufrechterhaltung der österreichischen Sozialversicherung, Rückholung im Fall qualifizierter Erkrankung, Recht auf vorzeitiges Entsendungsende bei Gefährdung der Gesundheit, der körperlichen Sicherheit, des Eigentums oder einer sonstigen Unzumutbarkeit zur Fortführung des dienstlichen Auftrags im Entsendungsland).

Insgesamt lassen die Details der Entsendungsvereinbarungen vom Nov. 2006 keine Zweifel darüber aufkommen, dass der Bf während seines Einsatzes in Amerika sowohl von seinem österreichischen Dienstgeber weiterhin als Teil der eigenen Belegschaft verstanden wurde, als auch sich selbst als solcher verstand. Die „Abnabelung“ vom Unternehmen wäre erst mit der angebotenen zweiten Verlängerung erfolgt, die der Bf aber abgelehnt hat.

Den Fortbestand der engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zum Herkunftsland mit der Absicht einer baldigen Rückkehr untermauern des Weiteren die Aufrechterhaltung des österreichischen Hauptwohnsitzes für den Bf und die mitreisende Familie unter Bereithaltung einer geeigneten Wohnmöglichkeit. Dazu kommt der fortgesetzte Bezug von österreichischen Transferleistungen für das erstgeborene Kind durch die Gattin des Bf bis zur Rückforderung durch die österreichischen Behörden im Juli 2009 (mit Auszahlung auf ein inländisches Bankkonto).

Noch deutlicher kommt die aufrechte, persönliche Nahebeziehung zu Österreich in der behördlichen (Erst-) Anmeldung eines inländischen Hauptwohnsitzes und die Beantragung von Kinderbetreuungsgeld und Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag in Österreich für

das in Amerika geborene, zweite Kind im Oktober bzw. Dezember 2008 zum Ausdruck, zu einer Zeit, als sich die Familie schon fast zwei Jahre lang in den USA aufhielt und die Auslandsentsendung des Bf bereits bis Ende 2009 verlängert war.

In diesen Maßnahmen wird sichtbar, dass der Bf bzw. dessen Gattin auch fast zwei Jahre nach ihrem Umzug in die USA den stärkeren persönlichen Bezug zu Österreich sahen. Die spätere Rückforderung der Transferleistungen vermag daran nichts zu ändern.

Nicht zuletzt bilden naturgemäß auch die in Österreich lebenden Eltern/Schwiegereltern und die beibehaltene Eigentumswohnung derartige Bezugspunkte.

Wenn der Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG die Kurzfristigkeit seiner Auslandsentsendungen als Grund für den unterbliebenen Verkauf bzw. die unterlassene Vermietung der Wohnung eingeräumt hat, so bestätigt dies deutlich die Funktion der Wohnung als Teil des beibehaltenen, österreichischen Lebensmittelpunkts des Bf.

Doch selbst wenn der Bf seine Eigentumswohnung in Österreich während des Auslandsaufenthalts allein aus Gründen der Wertanlage behalten hätte, wäre diese dadurch als inländischer Bezugspunkt nicht entkräftet. Hat er doch mit den Ausführungen in der Berufungsverhandlung eindeutig bestätigt, dass diese Wohnung ihm und seiner Familie in den Jahren 2007 – 2009 zur Deckung des Wohnbedarfes jederzeit zur Verfügung stand.

Im Verfahren sind keine Umstände hervorgekommen, welche die Richtigkeit dieser Angaben bezweifeln lassen. Die umgehende Nutzbarkeit der Wohnung nach der Rückkehr des Bf und seiner Familie im Dez. 2009 belegt, dass die eingewendete, unvollständige Einrichtung der Wohnung, kein Hindernis für deren Nutzung als Familiendomizil bis zum Umzug in ein Einfamilienhaus darstellte (lt. Bf wurde tatsächlich lediglich Kleinmobiliar in die USA mitgenommen). Es ist daher anzunehmen, dass eine notwendige Ergänzung der Einrichtung bei Bedarf auch schon entsprechend früher möglich gewesen wäre.

Verstärkter Reparatur- oder Austauschbedarf an Haushaltsgeräten nach der Rückkehr mögen zwar zu vorübergehenden Beeinträchtigungen des Wohnkomforts beigetragen haben, an der grundsätzlichen Nutzbarkeit der Wohnung ändern derartige Umstände aber nichts.

Auch der Verkauf der Wohnung rund ein Jahr nach der Rückkehr des Bf aus den USA vermag das Fehlen einer dauernden Nutzungsmöglichkeit im Verfahrenszeitraum nicht darzutun.

Im Ergebnis bestätigen somit die konkreten Umstände des beurteilten Einzelfalls, dass eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Amerika nie beabsichtigt war und auch tatsächlich nie gelebt wurde. Dies beginnt bei der offenbar als Mitarbeiterfortbildungsmaßnahme verstandenen Unternehmenspraxis von 2-3jährigen Auslandsentsendungen im Dienstgeberbetrieb, setzt sich fort in den persönlichen Gründen des Bf für die Kurzfristigkeit seiner Entsendungsdauer und die Ablehnung einer weiteren 5jährigen Verlängerung seiner Auslandsaufenthalts, betrifft weiters die

im Entsendungsvertrag getroffenen Vorkehrungen zur umfassenden beruflichen und wirtschaftliche Absicherung des Bf in Österreich für die Zeit nach dem Entsendungsende, umfasst den Bezug österreichischer Familientransferleistungen einschließlich der Neubeantragung für das zweite Kind und geht über das Verfügbarhalten des österreichischen Familienwohnsitzes während der gesamten Entsendungsdauer, bis hin zu den Eltern/Schwiegereltern als Bezugspersonen in Österreich.

Bindungen zu den USA von einer mit den dargestellten Inlandsbezügen vergleichbaren Qualität wurden vom Bf im anhängigen Verfahren nicht nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht.

Die zur Untermauerung eines amerikanischen Mittelpunktes der Lebensinteressen angeführten Umstände (Anmietung eines geräumigen Hauses samt Garten, amerikanische Sozialversicherungsnummer, amerikanisches Bankkonto, amerikanischer Führerschein, Anmeldung von zwei Pkw's und Mitgliedschaft in einem amerikanischen Autofahrerclub, Jahreskarten von Supermarktketten, TV-, Telefon- und Internetanschlüsse vor Ort und (nicht belegte) Veranlassung einer Postnachsendung) waren mit der unstrittigen beruflichen Tätigkeit des Bf in Amerika unter Familienbegleitung zwangsläufig verbunden. Sie hätten im Wesentlichen auch bei einem nur über die ursprünglich vereinbarten 12 Monate dauernden Aufenthalt vorgelegen, für den eine Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in den USA nicht in Diskussion steht. Insofern ergibt sich daraus kein Indiz für eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf nach Amerika.

Auch überwiegend in Amerika verbrachte Urlaube sind gerade für erst und absehbar lediglich kurz in den USA lebende Europäer durchaus typisch. Sie erscheinen im Übrigen auch durch die beiden Kleinkinder mitveranlasst. Ein Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in Amerika wird durch dieses Vorbringen aus Sicht des BFG ebenso wenig dargetan, wie mit dem nicht zu verifizierenden Hinweis auf einen Freundes- und Bekanntenkreises in den USA im Gegensatz zu (zwangsläufig) abnehmenden Sozialkontakten in Österreich.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Umstände ist nach Ansicht des BFG aufgrund des sich ergebenden Gesamtbildes der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf während der gesamten Dauer seiner Auslandsentsendung - und daher auch im Streitjahr - nicht in die USA verlagert wurde, sondern in Österreich verblieb.

Insbesondere bei einer zeitfolgerichtigen Beobachtung der Lebensverhältnisse des Bf bestätigen dessen im Einklang mit den vorgelegten Beweismitteln stehende Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, dass der Aufenthalt in den USA zu jeder Zeit – vom Herantreten des Dienstgebers über den Abschluss der ersten Entsendungsvereinbarung, die Verlängerung im Mai 2008 bis zur Ablehnung einer weiteren Verlängerung im Jahr 2009 – als vorübergehende Zwischenphase mit anschließender Rückkehr nach Österreich angelegt war. Wenn der Bf im Rückblick,

aus der Sicht der Jahre nach der Rückkehr, den Fokus auf den durchgehenden Auslandsaufenthalt von drei Jahren legt, so verdeckt er damit die angeführten tatsächlichen Gegebenheiten.

Auch und gerade für die gebotene, längerfristige Beurteilung der Lebensverhältnisse des Bf steht aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses für das BFG fest, dass nicht nur die Wurzeln der wirtschaftlichen Absicherung des Bf und seiner Familie zu jeder Zeit in Österreich lagen, sondern auch dessen persönliche Bezugspunkte zum Heimatland während des – lediglich im Rückblick durchgehend dreijährigen – Auslandsaufenthalts erhalten blieben. Der Nachweis engerer, persönlicher Beziehungen zu den USA wurde im Verfahren jedenfalls nicht erbracht.

An dieser Beurteilung kann auch die vom Bf vorgelegte, vom US-amerikanischen IRS mittels *Form 6166* EDV-mäßig ausgefertigte Ansässigkeitsbescheinigung nichts ändern, weil dieses Dokument lediglich bestätigt, dass der Bf im Jahr 2008 für Zwecke der Besteuerung (BFG-Anmerkung: seiner nicht selbständigen Einkünfte) in den USA als ansässig (= steuerpflichtig) behandelt wurde. Dies ist aufgrund seines ganzjährigen Wohnsitzes, des durchgängigen Aufenthaltes und der länger als 183 Tage andauernden, nichtselbständigen Tätigkeit in den USA ohnehin nicht strittig.

Aufgrund der zeitgleichen Ansässigkeit in Österreich ergibt sich daraus aber noch keine Ansässigkeit im Sinn von Artikel 4 Abs. 2 lit a DBA-USA.

Dass der vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung die zur Feststellung eines Mittelpunktes der Lebensinteressen erforderlichen qualifizierten Sachverhaltsfeststellungen zugrunde liegen, wurde vom Bf trotz Aufforderung nicht nachgewiesen.

Da die Bescheinigung *Form 6166*, wie erwähnt, nach dem Begleittext zum Antragsformular *Form 8802* für den Fall einer Ansässigkeit außerhalb der Vereinigten Staaten (*nonresidency*) oder bei Doppelansässigkeit nicht geeignet ist (vgl. Form 8802, S.3 mittlere Spalte), erweist sich die vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung aufgrund der festgestellten Doppelansässigkeit des Bf im Sinne von Artikel 4 Abs. 2 DBA-USA, als zur Erhärting des von ihm vertretenen Standpunkts ungeeignet.

Auch der Verweis auf erlassmäßige Regelungen zur Anerkennung des Formulars *Form 6166* ist mangels Bindungswirkung von Erlässen für das BFG nicht zielführend.

Im Übrigen ist anzumerken, dass das Bundesministerium für Finanzen in den Erlässen zur Anerkennung amerikanischer Ansässigkeitsbescheinigungen im Rahmen der Befreiung vom Quellensteuerabzug zusätzliche Anforderungen festlegt (Verwendung nur in körperlicher Verbindung mit österreichischen Formularen zur und für Zwecke der Quellensteuerabzugsbefreiung; zeitliche Nähe der Bescheinigung zur betreffenden Einkünftezielung).

Für das anhängige Verfahren ist einerseits daran zu erinnern, dass kein Anwendungsfall eines Quellensteuerabzuges vorliegt und anderseits, dass die Bescheinigung für 2008 vom 31. März 2014 deutlich verspätet ausgestellt wurde, wobei der Bf die Antwort des

IRS zu seinem Antrag vom 25.Juni 2012 betreffend die Jahre 2008 und 2009 trotz Aufforderung nicht offen gelegt hat. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die steuerliche Vertretung des Bf im Schreiben vom 30.Nov.2009 ausdrücklich auf die Erstellung von Abgabenerklärungen auf Basis einer Nicht-Ansässigkeit des Bf im Jahr 2008 verweist.

Vor diesem Hintergrund kommt der vorgelegten US-Ansässigkeitsbescheinigung für 2008 aus Sicht des BFG keine „gewichtige Indizwirkung“ für das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht des Bf in den USA im Verfahrenszeitraum zu.

Schließlich vermag auch der Verlust bzw. das Fehlen des Anspruchs auf den Bezug von Familienbeihilfe bzw. davon abgeleitete, weitere Transferleistungen für die beiden Kinder bzw. die Gattin des Bf am festgestellten Lebensmittelpunkt in Österreich nichts zu ändern.

Wie ausgeführt, hat das FA mit zwei (ohne Rechtsmittel in Rechtskraft erwachsenen) Bescheiden vom 10.Juli 2009 einerseits ab 2007 für das erstgeborene Kind des Bf auszahlte Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zurückgefördert und anderseits den Antrag auf dieser Transferleistungen für das zweitgeborene Kind abgewiesen. Während der Rückforderungsbescheid mit einem fehlenden Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet begründet wurde, verweist der zweite Bescheid auf die Bestimmung des § 5 Abs.3 FLAG, nach welcher kein Anspruch auf FB für Kinder besteht, die sich ständig im Ausland aufhalten.

Das FLAG legt für den Bezug von Familienbeihilfe *kumulative* Anspruchsvoraussetzungen einerseits für die anspruchsberechtigten Personen (hier Elternteil) und anderseits für die anspruchsvermittelnden Kinder fest.

Während auf Seiten des betreffenden Elternteiles nicht nur ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sondern der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland vorliegen muss (§ 2 Abs. 1 und Abs. 8 FLAG), ist für (hier minderjährige) Kinder neben der (grundsätzlichen) Zugehörigkeit zum Haushalt dieses Elternteiles auch ein ständiger Aufenthalt im Inland erforderlich (§ 2 Abs.1 lit a iVm Abs. 2 und Abs. 5 sowie § 5 Abs. 3 FLAG).

Der VwGH beurteilt den Begriff des „*ständigen Aufenthalts*“ iSd § 5 Abs.3 FLAG nach den Gesichtspunkten des Vorliegens eines „*gewöhnlichen Aufenthaltes*“ gemäß § 26 Abs. 2 BAO, der sich wiederum am objektiven Kriterium der grundsätzlichen körperlichen Anwesenheit über einen längeren Zeitraum orientiert. Eine Aufenthaltsdauer von fünfseinhalb Monaten ist demnach gerade noch als vorübergehend zu bezeichnen. Der Beurteilung als ständigen Aufenthalt ab Beginn steht eine von vorne herein bestehende Befristung nicht entgegen (VwGH 26.1.2012, 2012/16/0008 mwV).

Auf Basis dieser Kriterien lagen in den Jahren 2007 – 2009 mangels ständigen Aufenthaltes im Bundesgebiet weder für das in den USA geborene Kind des Bf, noch für dessen erstgeborenen Sohn die Voraussetzungen für einen FB-Bezug in Österreich vor. Auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Gattin des Bf kam es unter diesen Umständen in beiden Fällen nicht an.

Wenn das FA die FB-/KAB-Rückforderung im Bescheid vom 10.Juli 2009 – aus Sicht des anhängigen Verfahrens zu Unrecht – mit dem Fehlen eines familiären Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich begründet hat, so ändert dies in Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 FLAG nichts an der Rechtmäßigkeit des Bescheidspruches und damit an der Rechtmäßigkeit der Rückforderung. Da der Bezug von Kinderbetreuungsgeld an den FB-Bezug anknüpft, gilt dies auch für den Rückforderungsbescheid der Stmk. GKK vom 10.Februar 2010.

Dass dem Bf für seine 2007-2009 dauerhaft in den USA aufhältigen Kinder tatsächlich keine „soziale Absicherung“ in Österreich zustand, wirkt sich vor dem Hintergrund der festgestellten Gesamtumstände auf dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht entscheidend aus. Im Übrigen wurde ein Anspruch auf vergleichbare Familientransferleistungen in den USA nicht dargetan.

Nachdem der Bf im Streitjahr somit als in Österreich ansässig in Sinn von Artikel 4 Abs. 2 lit a DBA-USA anzusehen ist, war er gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Artikel 2 Abs. 2 lit a iVm Artikel 22 Abs. 3 DBA-USA war eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in den USA bezahlten Bundeseinkommensteuer im österreichischen ESt-Bescheid im Rahmen der ESt-Veranlagung 2008 unter Berücksichtigung des vorgesehenen Anrechnungshöchstbetrages zu vermeiden. Die Regionalsteuern für Local und X-City sind nach den Bestimmungen des DBA-USA nicht anrechenbar.

Die Anrechnung der entrichteten US-Bundeseinkommensteuer erfolgte in Höhe des mit der Berufungsvorentscheidung des FA vom 25.Okt.2013 berücksichtigten Betrages.

Das Begehen auf Rückzahlung der für den Verfahrenszeitraum vom Dienstgeber des Bf von dessen Auslandsbezügen einbehaltenen und an den österreichischen Abgabengläubiger abgeführt Lohnsteuer war nicht berechtigt.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen. Im Übrigen folgt die Entscheidung der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 18. Dezember 2015