



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. XX.XX.19XX, A_whft., vom 25. September 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 des Finanzamtes Waldviertel vom 21. September 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) bezog seit mehreren Jahren als Arbeitnehmerin in verschiedenen Tourismusbetrieben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Arbeitslosengeld. Ähnlich wie in den Vorjahren, war sie auch im Jahr 2010 sowohl einige Monate im Inland als auch für etwas mehr als sechs Monate in einem Hotel in Irland beschäftigt und für die restliche Zeit (von 2.10. - 1.11.2010) erhielt sie Arbeitslosengeld.

Erstmals wieder seit dem Jahr 2004 reichte die Bw. für das Kalenderjahr 2010 in Erwartung einer Steuergutschrift eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ein. Die unversteuerten ausländischen Lohneinkünfte gab sie in der Abgabenerklärung nicht bekannt.

Weil das Finanzamt für steuerlich relevante Feststellung hinsichtlich der Arbeitslosigkeit Erhebungen beim Arbeitsmarktservices durchführen musste, kam aus einem von der Steuerpflichtigen dem AMS Gmünd übermittelten Formular zur Berücksichtigung ausländischer Arbeitszeiten hervor, dass diese in den Jahren 2007 bis 2010 für folgende Zeiträume als Rezeptionistin in einem Hotel in Irland (ausgewiesener Wochenlohn € 531) angestellt war.

von	bis
8.2.2007	30.11.2007
14.04.2008	19.10.2008
14.04.2009	12.10.2009
22.03.2010	01.10.2010

In der Folge reichte die Bw. auf Verlangen des Finanzamtes Unterlagen betreffend ihre ausländischen Lohneinkünfte im Jahr 2010 ein (Steuerformular P45 und Arbeitgeber-Lohnzettel).

Vom Finanzamt wurden im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21.09.2011 die erklärten Werbungskosten berücksichtigt und auf Grund der nachträglich eingereichten Belege die in Irland bezogenen Einkünfte mit € 14.034 und die darauf anrechenbare ausländische Steuer mit € 445,81 angesetzt. Daraus resultierte eine Steuernachforderung von € 2.172.

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 mit Schreiben vom 25.09.2011 form- und fristgerecht Berufung und begehrte durch Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung die Aufhebung des zu einer Nachforderung führenden Einkommensteuerbescheides.

Mit BVE vom 27.09.2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und in der Begründung auf das Vorliegen eines Pflichtveranlagungstatbestandes (§ 41 Abs. 1 Z. 1 EStG) hingewiesen. Im Einkommen seien andere – im Inland nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte von mehr als € 730 enthalten gewesen.

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 29.9.2011 fristgerecht einen Vorlageantrag, indem sie Folgendes gegen die Berufungsentscheidung des Finanzamtes vorbrachte:

„Ich habe 2010 sieben Monate in Irland gelebt und gearbeitet und hatte dort somit auch meinen Hauptwohnsitz. In Österreich habe ich lediglich ein Zimmer bei meinen Eltern, welches nicht als Hauptwohnsitz zählt. Von mir wurde kein amtlicher Bescheid der irischen Abgabenbehörde vorgelegt. Es ist mir daher fraglich, wie das Finanzamt zu der Anrechnung der ausländischen Steuer von nur € 445,81 kommt. Der Steuerabzug in Irland ist höher als in Österreich.

Ich beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid noch einmal korrekt zu überarbeiten und diesmal auch meinen Wohnsitz in Irland zu berücksichtigen. Für die richtige Anrechnung der ausländischen Steuer schlage ich dem Finanzamt Waldviertel vor, doch das irische Finanzamt zu kontaktieren.“

Mit Vorhalt vom 7.10.2011 wurde die Bw. aufgefordert dazu Stellung zu nehmen, dass nach den Angaben im Abgabenformular P45 ihr aus dem Beschäftigungsverhältnis in Irland nicht wie bisher angenommen € 14.034 sondern € 14.895 zugeflossen sein könnten. Des Weiteren werde die Bw. darauf hingewiesen, dass die im Vorlageantrag erfolgte Behauptung, sie habe ihren Wohnsitz in Österreich in Folge der Auslandsbeschäftigung aufgegeben, nicht mit ihrer amtlichen Wohnsitzmeldung übereinstimme. Sie werde im Hinblick auf diesen Widerspruch aufgefordert ihren behaupteten ausschließlichen Wohnsitz in Irland nachzuweisen.

Die vom Finanzamt angerechnete ausländische Steuer sei aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen entnommen worden und setze sich aus Income Tax von € 163,52 und Income Levy von € 282,29 zusammen.

Für Auslandsachverhalte bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht, weshalb es der Beweisführungspflicht der Bw. obliege, die von ihr erklärte und entrichtete ausländische Steuer durch Vorlage des ausländischen Abgabenbescheides nachzuweisen. Ohne diesen eindeutigen Nachweis sei eine Anrechnung ausländischer Steuern im Inland ausgeschlossen.

Die Vorhaltsbeantwortung der Bw. erfolgte per E-Mail vom 9.10.2011. Darin erklärt sie:

„In Irland wurde mir von dem Hotel für das ich gearbeitet habe eine Personalunterkunft zur Verfügung gestellt. In Österreich habe ich mich nicht abgemeldet, weil es in Irland kein eigentliches Meldewesen gibt. Durch meine PPS-Nummer, 2696059N bin ich sozusagen angemeldet und die irischen Ämter können meinen Beschäftigungsstand damit kontrollieren. Wie weit Sie mit den irischen Gesetzten und der Amtslage vertraut sind, weiß ich nicht.

Ich habe dem Finanzamt das Formular P45 übermittelt. Dabei handelt es sich aber um keine amtliche Bestätigung, sondern das Forumular wurden von einem Hotelmitarbeiter der Personalabteilung ausgefüllt. Vielleicht fallen unter den zweiten, höheren Einkommensbetrag, der im P45 ausgewiesen ist, auch Überstundenvergütungen, die ich erhalten habe. Für eine genaue Erklärung müssen Sie das Taxe Office in Irland kontaktieren. Ich habe im Jahr 2010 in Irland ausschließlich in dem angegebenen Zeitraum für D. Hotels Ltd. gearbeitet. Meine Einkünfte und die davon geleisteten Steuern können durch das Paye Balancing Statement - P21, einer amtlichen Bescheinigung nachgewiesen werden, die ich ehestens dem Finanzamt zusenden werde.“

Der von der Bw. in der Folge vorgelegte amtliche Nachweis über ihr Auslandseinkommen und der Besteuerungsgrundlagen für 2010 enthält folgende Angaben:

Paye Balancing Statement - P21 vom 6.10.2011	EURO
--	------

Income		14.895,00
Taxable Income		14.895,00
Charge das follows	14.895 x 20%	2.979,00
Tax Due	2.979,00	
Plus: Adjustments (See P7B)	163,52	
Gross Tax Payable		3.142,52
Less: Tax Credits Taxes Deducted	2.979,00 163.52	3.142,52
Final Result: Balanced		0,00

Aus den Lohnnachweisen des Arbeitgebers geht zudem hervor, dass vom Einkommen der Bw. auch eine „Income Levy“ in Höhe von € 282,29 abgezogen und abgeführt wurde.

Zum Wohnsitz der ledigen Bw. ist festzustellen, dass sie nach ihrer amtlichen Wohnsitzmeldung bis August 2011 ununterbrochen in ihrem Elternhaus im Waldviertel ihren Hauptwohnsitz hatte. Dort verfügt sie nach ihren Angaben über ein ca. 9 m² großes Zimmer. In der Einkommensteuererklärung sowie in den späteren Eingaben (Berufung, Vorlageantrag) wurde auch diese Anschrift als Zustelladresse angeführt. Noch in der Vorhaltsantwort vom Oktober 2011 erklärt die Bw., dass sie derzeit eine Auskunft zum P45 nicht erteilen könne, weil sie die Unterlage im Waldviertel habe. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Bw. nach ihren Angaben im Zentralen Melderegister den Hauptwohnsitz vom Elternhaus im Waldviertel an ihren damaligen Arbeitsort nach Tirol verlegt, wo sie während ihrer Anstellung eine Dienstnehmerunterkunft hatte. Mit Wirksamkeit von Oktober 2011 verlegte die Bw. unter Beibehaltung eines Nebenwohnsitzes im Elternhaus ihren Hauptwohnsitz an ihren nächsten Arbeitsort im oberösterreich Salzkammergut.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Bw. im Jahr 2010 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an ihren gesamten Einkünften zugestanden ist, sowie die Höhe der in Irland erzielten Lohneinkünfte und der hierfür entrichteten ausländischen Steuer.

1. Unbeschränkte Steuerpflicht durch Inlandswohnsitz

§ 1 Absatz 1 und 2 EStG 1988 lauten:

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 26. Absatz 1 und 2 BAO lauten:

(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) 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. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Hierzu wird im Zusammenhang mit dem vorstehend dargelegten Sachverhalt folgende Rechtsauffassung vertreten:

Der Wohnsitz im Inland begründet die unbeschränkte Steuerpflicht auch dann, wenn der Stpfl mehrere Wohnsitze hat und einer davon im Inland liegt; ersatzweise genügt für die unbeschränkte Steuerpflicht der gewöhnliche Aufenthalt oder der tatsächliche Aufenthalt von mehr als 6 Monaten im Inland.

Einen Wohnsitz „hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (siehe § 26 Abs 1 BAO).

Unter „Wohnung“ sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Stpfl angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können (E 26.11.1991, 91/14/0041, ÖStZB 1992, 322); sie braucht allerdings nicht standesgemäß zu sein (zB E 28.2.1973, 1356/72, ÖStZB 1973, 197) und muss auch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl bilden (E 21.5.1990, 89/15/0115, ÖStZB 1991, 112).

Der Stpfl muss die Wohnung „innehaben“, dh er muss die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nützen können (E 30.1.1990, 89/14/0054, ÖStZB 1990, 289 ; E 16.9.1992, 90/13/0299, ÖStZB 1993, 115). Entscheidend ist nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über bestimmte Räumlichkeiten (E 26.11.1991, 91/14/0041, ÖStZB 1992, 322 ; EStR 2000 Rz 21; siehe dazu auch Beiser, Steuern³, 37: Der Stpfl muss die „Schlüsselgewalt“ über die Wohnung haben). Auch in Räumen, die einem Dritter (z.B. Eltern) gehören, kann man daher eine Wohnung innehaben (E 20.6.1990, 89/16/0020, ÖStZB 1991,

330 und E 17.9.1992, 91/16/0138, ÖStZB 1993, 94). Ein eigenes Zimmer im Elternhaus begründet einen Wohnsitz, wenn es dem Kind auf Dauer zur Verfügung steht (fortgesetztes Verfahren, E 25.11.1992, 91/13/0030, ÖStZB 1993, 286). Großjährige Kinder ohne eigenen Hausstand haben idR bei den Eltern den Wohnsitz (E 11.12.1964, 1023/63, ÖStZB 1965, 53).

Auch der Aufenthalt in den Schulferien und zu Weihnachten und zu Ostern begründet einen Wohnsitz (E 5.9.1969, 698/69, ÖStZB 1970, 17). Eine berufliche Tätigkeit im Ausland und häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus (zuletzt E 3.7.2003, 99/15/0104, ÖStZB 2003, 543); es liegt auch keine Aufgabe des Wohnsitzes vor, wenn ein Kind länger als ein Jahr im Ausland aufhältig ist (BFH 19.3.2002, VIII R 62/00 und VIII R 52/01, NV 2002, 1146 und 1148).

Maßgeblich sind nur die tatsächlichen Verhältnisse. Die polizeiliche Meldung ist nicht das allein maßgebende Kriterium (E 23.5.1990, 89/13/0015, ÖStZB 1990, 413 ; E 3.7.2003, 99/15/0104, ÖStZB 2003, 543), sie hat jedoch Indizwirkung (E 21.5.1990, 89/15/0115, ÖStZB 1991, 112 ; E 25.11.1992, 91/13/0030, ÖStZB 1993, 286). Das Innehaben einer Wohnung alleine genügt nicht. Das Innehaben muss „vielmehr unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Stpfl die Wohnung beibehalten und benutzen werde“; diese „Umstände“ müssen „objektiver Natur“, dh durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten des Stpfl erkennbar sein (E 25.9.1973, 111/73, ÖStZB 1974, 58).

Unbestritten steht fest, dass die Bw. vor, während und nach dem Streitzeitraum über ein Zimmer im Elternhaus verfügt hat und diese Unterkunft regelmäßig wiederkehrend zum Wohnen benutzt hat. Zusätzlich hat sie noch weitere Inlandswohnsitze am Ort ihres Arbeitgebers begründet. Die Bw. hat weder behauptet noch liegen Anzeichen hierfür vor, dass sie dauerhaft ihren Wohnsitz in Österreich aufgegeben hätte und ins Ausland verzogen wäre.

Die Bw. ist daher Kraft ihres Inlandswohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

2. DBA-Besteuerung durch Ansässigkeitsstaat und mittels Anrechnungsmethode

Eine Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer kann auf Grund einer Kollision von unbeschränkter Steuerpflicht im Wohnsitzstaat und beschränkter Steuerpflicht im Quellenstaat oder auf Grund eines Doppelwohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten entstehen.

In den Doppelbesteuerungsabkommen wird eine Doppelbelastung entweder nach der Befreiungsmethode (idR mit Progressionsvorbehalt) oder nach der Anrechnungsmethode vermieden (EStR 2000 Rz 34). Das im gegenständlichen Fall anzuwendende DBA-Irland normiert die Anrechnungsmethode (Art. 22 DBA-Irland) wodurch auch eine doppelte

Nichtbesteuerung vermieden werden soll. Bei der Anrechnungsmethode hat der Wohnsitzstaat das Recht, sämtliche Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Die im anderen Staat tatsächlich gezahlte Steuer wird auf die inländische Steuerschuld angerechnet und mindert so die Steuerbelastung.

Als Wohnsitzstaat gemäß Art. 2a DBA-Irland gilt der Staat, in dem die Stpfl. ansässig ist, dh über eine ständige Wohnstätte verfügt. Im Falle eines Wohnsitzes in beiden Vertragsstaaten wird die Ansässigkeit aufgrund des Gesamtbildes, in erster Linie der persönlichen und gegebenenfalls auch der wirtschaftlichen Verhältnisse beurteilt („Mittelpunkt der Lebensinteressen“; vgl. E 18.1.1996, 93/15/0145, ÖStZB 1996, 531 ; E 19.3.2002, 98/14/0026, 98/14/0064; dazu auch Ostendorf/Lechner, DB 1996, 799). Fehlt es auch danach an einer eindeutigen Lösung, gelangen „gewöhnlicher Aufenthalt“ und „Staatsbürgerschaft“ als weitere Subkriterien zur Anwendung; ein Verständigungsverfahren wird erst bei Versagen sämtlicher Abgrenzungsmerkmale eingeleitet (dazu Beiser, ÖStZ 1989, 241).

Im gegenständlichen Fall besteht kein Zweifel, dass die Bw. in Österreich dauerhaft einen Wohnsitz hat und Österreich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Besteuerungsrecht als Ansässigkeitsstaat zukommt, während Irland, wo die Bw. während ihrer vorübergehenden Auslandstätigkeiten über eine Dienstnehmerunterkunft verfügte, Quellenstaat im Sinne des DBA ist.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurden daher zu Recht die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in Irland während des 190 Tage dauernden Aufenthaltes zur Bemessungsgrundlage herangezogen und die nachgewiesene tatsächlich gezahlte Steuer gemäß Art. 22 Abs. 1 DBA-Irland angerechnet.

3. Änderung der Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides und anrechenbare Steuer

Wie erst nach Erlassung des erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheides auf Grund des Nachweisverlangens des Finanzamtes durch Vorlage des amtlichen Steuernachweises (Paye Balancing Statement – P21 vom 6.10.2011) hinreichend geklärt wurde, hat die Bw. insgesamt Einkünfte von € 14.895 in Irland erzielt. Die im angefochtenen ESt-Bescheid mit € 14.034 unrichtiger Weise zu niedrig angesetzten ausländischen Lohneinkünfte waren insoweit abzuändern, als die Bemessungsgrundlage um die Differenz von € 860 anzuheben war.

Die entrichtete ausländische Steuer war - so wie vom Finanzamt ermittelt und durch die Bw. mittels P21 und dem AG-Lohnzettel nachgewiesen - in Abzug zu bringen. Sie setzt sich aus abgeführter Einkommensteuer (Taxes Deducted von € 163,52) sowie abgeführter Einkommensabgabe (Income Levy Deducted von € 282,29) im Gesamtbetrag von € 445,81

zusammen. Diese nachgewiesenen Abgabenleistungen der Bw. sind gemäß Art. 1 Abs. 1 lit. b DBA-Irland unter den Voraussetzungen des Art. 22 DAB-Irland anrechenbar.

Der UFS erachtet den vorgelegten Steuernachweis P21 als relevanten Beweis über die Höhe der erhaltenen Auslandseinkünfte und der hierfür an die irische Finanzbehörde entrichteten Einkommensteuer (Income Tax). Der AG-Lohnzettel wurde als ausreichender Nachweis für die als abgeführt ausgewiesene Einkommensabgabe (Income Levy) anerkannt.

Das Verlangen der Bw., dass auch der im P21 ausgewiesene Tax Credits in Höhe von € 2.979 als anrechenbare Steuer abzuziehen sei, ist unbegründet, weil es sich bei diesem Posten um keine bezahlten Steuern sondern um einen Steuerfreibetrag bzw. Steuerabsetzbetrag oder eine Steuerrückvergütung handelt. Dies geht auch eindeutig aus dem Steuernachweis P21 hervor, wonach der Gesamtbetrag der abgeführten Einkommensteuer € 163,52 und die endgültige Steuerzahllast € 0,00 beträgt.

Ebenso verfehlt ist die Auffassung der Bw., die inländische Abgabenbehörde müsse im Ausland Erhebungen führen, um die Höhe der im Einkommensteuerbescheid anzurechnenden Auslandssteuer festzustellen. Es liegt nämlich in der Sphäre und der erhöhten Mitwirkungspflicht der Bw. diesen Abzugsposten der inländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.

Werbungskosten im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit (z.B. Sozialversicherungsbeiträge) wurden im angefochtenen Bescheid - so wie von der Bw. erklärt - berücksichtigt und waren auch nicht Inhalt des Berufungsbegehrens.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Berufung kein Erfolg beschieden werden konnte und der angefochtene Bescheid – wie in Punkt 3 begründet – abzuändern war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Dezember 2011