

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 18.04.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10.04.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht von 8. Dezember bis 31. Dezember 2010 wird mit -5.506,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt Anlage 1 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) war im Jahr 2010 als Bankangestellte tätig. In der Beilage L1i zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 bezifferte sie die „unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ mit 22.423,74 €.

Die **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010** vom 10.4.2012 ergab eine Gutschrift von 12.006,91 €. Im Einkommensteuerbescheid wurden die steuerpflichtigen (inländischen) Bezüge laut Lohnzettel in Höhe von 69.567,58 € angesetzt, ausländische Einkünfte wurden im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in Höhe von 77.692,14 € berücksichtigt.

Der steuerliche Vertreter der Bf brachte gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 eine **Beschwerde** ein (datiert 18.4.2012) und führte aus:

Im Zuge der Veranlagung sei der vom Arbeitgeber übermittelte berichtigte Lohnzettel nicht berücksichtigt worden.

Die Bf sei vom österreichischen Arbeitgeber von 9.10.2009 befristet bis 15.8.2010 nach Bulgarien entsandt worden. Im Zeitraum 16.8.2010 bis 15.11.2010 sei sie auf Dienstreisebasis in Russland tätig gewesen. Von 16.11.2010 bis 31.12.2010 sei die Bf in Russland bei der X. in Moskau angestellt gewesen.

Die Bf habe von 1.1. bis 19.8.2010 einen Wohnsitz in Bulgarien und von 1.8.2010 bis 22.12.2010 in Russland gehabt. Sie habe im Juli 2010 in Österreich eine Wohnung gekauft, die sie im Dezember 2010 bezogen habe. Demzufolge sei die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen habe sich im Jahr 2010 nach Österreich verlagert.

Die Bezüge für die Tätigkeit in Bulgarien seien in Bulgarien versteuert worden. Die Bezüge für die Tätigkeit auf Dienstreisebasis in Russland seien in Österreich versteuert worden. Die Bezüge für den Zeitraum 16.11. bis 31.12.2010 seien in Russland versteuert worden. Diese Einkünfte in Höhe von 22.423,71 € seien in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt worden.

Für die in Russland versteuerten Bezüge habe der österreichische Dienstgeber eine Lohnzettelberichtigung vorgenommen, welcher bei der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sei.

Es werde beantragt, den berichtigten Inlands- und Auslandslohnzettel zu berücksichtigen sowie die ausländischen Einkünfte auf 22.423,71 € zu berichtigen.

Das Finanzamt ersuchte mit **Schreiben vom 23.4.2012** um Ergänzung der Beschwerde. Dem Antrag der Bf auf „Lohnzettelsplitting“ sei das Finanzamt gefolgt. Die Kennzahl 245 sei von 91.991,32 € auf 69.567,58 € gekürzt worden, die Differenz von 22.423,74 € sei laut Formular L1i antragsgemäß unter Kennzahl 453 berücksichtigt worden.

Die Bf habe in ihrer Beschwerde die vermeintliche Nichtkorrektur des Lohnzettels bemängelt. Es gehe jedoch offensichtlich um einen weiteren Auslandslohnzettel mit progressiv anzusetzenden Einkünften in Höhe von 55.268,40 € für die bulgarischen Bezüge aus der Zeit von 1.1.2010 bis 15.8.2010. Es werde die Ansässigkeit in Österreich angenommen (Hauptwohnsitz lt. ZMR stets in Österreich).

Die Bf möge zu den bulgarischen Einkünften Stellung nehmen. Das Finanzamt ersuchte weiters um Auskunft für die Zeit von 1/2008 bis 9/2009 und um eine Aufstellung der Aufenthaltstage für 2010, einen Besteuerungsnachweis aus Bulgarien sowie ein Lohnkonto für das ganze Jahr 2010.

Im **Antwortschreiben vom 16.5.2012** übermittelte der steuerliche Vertreter eine bulgarische Steuerberechnung 2010, ein österreichisches Lohnkonto und eine Entsendungsvereinbarung für die Ukraine.

Die Bf sei österreichische Staatsbürgerin. Von 1.1.2008 bis September 2009 sei die Bf von ihrem Arbeitgeber in die Ukraine entsandt worden. Von 9.10.2009 bis 15.8.2010 sei die Bf nach Bulgarien entsandt worden und habe dort einen Wohnsitz gehabt. Die Einkünfte aus

diesem Zeitraum seien in Bulgarien im Zuge des Lohnsteuereinbehalts besteuert worden. In Österreich sei in diesem Zeitraum keine Lohnsteuer abgeführt worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 17.8.2012** setzte das Finanzamt die Einkommensteuer in Höhe von 22.403,25 € fest, wobei steuerpflichtige Bezüge von 147.127,72 € (keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt) zugrunde gelegt wurden. Somit wurden sämtliche Bezüge des Jahres 2010 in Österreich der Besteuerung unterzogen.

In einer gesonderten Begründung erläuterte das Finanzamt den Bescheid wie folgt:

- Entsendung nach Bulgarien.

1. Ansässigkeit

Streitgegenständlich sei der Auslandslohnzettel der Y. GmbH mit Einkünften in Höhe von 55.268,40 € für die Tätigkeit in Bulgarien im Zeitraum 1.1.2010 bis 15.8.2010.

Die Einkünfte seien im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 für den Progressionsvorbehalt berücksichtigt worden. Die Bf bestreite in diesem Zeitraum die Ansässigkeit in Österreich und die Heranziehung der bulgarischen Einkünfte.

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Bulgarien habe eine vom OECD-Musterabkommen völlig abweichende Ansässigkeitsregelung und setze nach Artikel 1 Abs. 1 die bulgarische Staatsbürgerschaft voraus. Ein Wohnsitz in Österreich habe die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Österreich zur Folge und zwar selbst dann, wenn der österreichische Wohnsitz nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden sollte. Die Wohnsitzqualität sei daher völlig unbedeutend.

Die Bf sei zumindest seit dem Jahr 2000, aber jedenfalls im Streitzeitraum stets in Österreich hauptgemeldet. Die Ansässigkeit in Österreich sei damit besiegelt.

2. Monteurklausel

Während des Rechtsmittelverfahrens sei auch ein Verfahren beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers bezüglich der Korrekturen der Lohnzettel 2010 gelaufen. Das Betriebsstättenfinanzamt vertrete folgende Ansicht:

Die vom Betriebsstättenfinanzamt angeforderte „day-by-country-list“ zur Überprüfung der Anwesenheit von mehr als 183 Tagen sei dem Finanzamt nicht vorgelegt worden. Die steuerliche Vertretung habe lediglich dargelegt, dass die Bf im fraglichen Zeitraum nur in Bulgarien gelebt und gearbeitet habe. Dies sei jedoch nicht belegt worden. Es sei vielmehr wahrscheinlich, dass auch immer wieder Inlandsaufenthalte stattgefunden haben (Urlaub etc). Der wirtschaftliche und persönliche Mittelpunkt der Lebensinteressen sei zweifellos in Österreich gewesen. Die Dienstnehmerin sei in Österreich durchgehend hauptwohnsitzgemeldet und habe sich am Wohnort ihrer Eltern eine Wohnung gekauft.

Die Bf habe am 2011 ihren Sohn geboren und es sei anzunehmen, dass sie während der Schwangerschaft (also schon im Juli und August 2010) das österreichische und nicht das bulgarische Gesundheitssystem in Anspruch genommen habe.

Bei nichtselbständiger Arbeit könne neben Artikel 7 DBA Bulgarien Artikel 5 nicht zur Anwendung gelangen, da Artikel 5 nur für Personen gelte, die ihre erwerbswirtschaftliche Tätigkeit entweder selbständig oder zusammen mit anderen Personen ganz oder teilweise ausüben.

Ein durchgehender Auslandsaufenthalt sei auch deshalb zu bezweifeln, da die Bf im Juli 2010 eine Wohnung in A. gekauft habe und es jeder Lebenserfahrung widerspreche, eine Wohnung ohne entsprechende Vorbereitungshandlungen im Inland (Besichtigung, Unterschreiben des Kaufvertrages etc) zu kaufen.

Nach dem Gesamtbild erscheine dem Betriebsstättenfinanzamt eine Zuordnung zur beschränkten Steuerpflicht nicht richtig.

Dieser Auffassung schließe sich das Wohnsitzfinanzamt an, da auch im gegenständlichen Verfahren von der Bf keine Aufgliederung der Aufenthaltstage im Jahr 2010 vorgelegt worden sei. Die (reinen) Arbeitstage seien im Übrigen nicht allein relevant. Die bloße Tatsache der Besteuerung im Ausland bestätige zudem nicht automatisch die rechtskonforme Auslegung des DBA Bulgarien.

- Tätigkeit in Russland von 16.11.2010 bis 31.12.2010:

Das Finanzamt schließe sich der folgenden Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes an:

Die Bf sei ab 16.8.2010 in Russland tätig gewesen, ab 16.11.2010 offenbar als Vorstandsmitglied der russischen Gesellschaft. Artikel 16 DBA Russland komme in diesem Zusammenhang nicht zum Tragen, da dieser nur für Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen gelte. Artikel 15 sei nicht anzuwenden, da hier der arbeitsrechtliche Arbeitgeberbegriff in Rechnung gestellt werden müsse und man nicht lediglich für ein paar Tage im lokalen Anstellungsverhältnis sein könne. Der diesbezügliche, auf ein Jahr ausgerichtete Anstellungsvertrag mit einer hochschwangeren Arbeitnehmerin erscheine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wenig sinnvoll.

Die im angefochtenen Bescheid berücksichtigte Korrektur des Lohnzettels sei daher wieder zurückzunehmen gewesen. Sämtliche Bezüge seien in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Der steuerliche Vertreter brachte mit Schreiben vom 20.9.2012 einen **Vorlageantrag** ein. Die Eingabe richtete sich gegen die Besteuerung sämtlicher Bezüge in Österreich, obwohl bereits in Bulgarien und Russland Bezüge versteuert worden seien. Begründend wurde ausgeführt:

- Entsendung nach Bulgarien (9. Oktober 2009 bis 15. August 2010):

Unter Bezugnahme auf Art. 1 Abs. 2 DBA Bulgarien verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die Bf von 1.1. bis 19.8.2010 in Bulgarien einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung gehabt habe. Bereits bei ihrer Übersiedlung in die Ukraine im Jahr 2007 habe die Bf ihren Hauptwohnsitz in Wien aufgegeben. Sie habe sich am Wohnsitz der Eltern in B. angemeldet, da sie sich einen österreichischen Wohnsitz für Postzwecke

bewahren wollte und um in Österreich an Wahlen teilnehmen zu können. Im Reihenhause der Eltern sei ihr aber kein Zimmer zur Verfügung gestanden.

Im Juli 2010 habe die Bf eine Wohnung in A. gekauft, die aber erst im Dezember 2010 bezugsfertig gewesen sei. Der Lebenspartner der Bf sei 2010 in C. und danach in D. als Diplomat tätig gewesen.

Da die Bf im Jahr 2010 weder über die bulgarische Staatsbürgerschaft verfüge noch einen Wohnsitz oder Aufenthalt in Österreich gehabt habe, sei das DBA Bulgarien nicht anwendbar. Die Bf sei in diesem Zeitraum in Österreich beschränkt steuerpflichtig gewesen.

Aus den übermittelten Unterlagen gehe hervor, dass sich die Bf vom 1.1. bis 31.7.2010 fast ausschließlich im Ausland aufgehalten habe, selbst den Sommerurlaub habe sie in Brasilien (3 Wochen), Vereinigte Arabische Emirate, Oman und Italien verbracht.

Die Bezüge für die Tätigkeit in Bulgarien seien in Bulgarien versteuert worden und nicht in Österreich steuerpflichtig.

- Entsendung nach Russland von 1.8.2010 bis 31.12.2010

Die Bf habe von 1.8.2010 bis 22.12.2010 in Russland einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung gehabt. Der Umzug nach A. habe am 8.12.2010 stattgefunden.

Festzuhalten sei auch, dass die Bf seit Ende 2007 bei ihrem Dienstgeber Y. GmbH über keinen Arbeitsplatz mehr verfüge habe.

Die Bf sei von August 2010 bis Jänner 2011 bei der X. Russia tätig gewesen. Der Entsendungsvertrag für 1.8.2010 bis 31.12.2011 werde übermittelt. Aufgrund von russischen Vorschriften habe sie erst mit speziellen Genehmigungen vom November 2010 und aufgrund eines lokalen Dienstvertrages der Tätigkeit als Vorstandsmitglied nachgehen können. Sie habe mit 16.11.2010 einen Dienstvertrag mit der X. Russia abgeschlossen.

Der errechnete Geburtstermin des Sohnes sei der 2011 gewesen. Somit stehe außer Frage, dass der Entsendungsvertrag vor Kenntnis der Schwangerschaft abgeschlossen worden sei. Die Bf habe ihre Aufgaben als Vorstandsmitglied bis zu Beginn des Mutterschutzes problemlos ausüben können. Außerdem seien Einjahresverträge innerhalb der XY-Gruppe insbesondere bei Reorganisationsprojekten durchaus üblich. Der Managementvertrag sei mitunter auch an die Dauer der Arbeitsgenehmigung gebunden.

Von August bis Oktober sei vom österreichischen Dienstgeber Lohnsteuer einbehalten worden. Da der Entsendungsvertrag mit 1.8.2010 abgeschlossen worden sei und die Wohnsitzbegründung in Österreich erst Ende Dezember stattgefunden habe, hätte Österreich kein Besteuerungsrecht auf die Bezüge im genannten Zeitraum. Die Bf sei in diesem Zeitraum beschränkt steuerpflichtig mit den auf österreichische Arbeitstage entfallenden Bezügen.

Im Zeitraum 16.11. bis 31.12.2010 habe Russland während des lokalen Dienstvertrages gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Russland das Besteuerungsrecht für die aliquoten Bezüge

in diesem Zeitraum. Die Bezüge seien in Russland versteuert worden. Diese Einkünfte von 22.423,71 € seien in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt.

Die Y. GmbH habe daher eine Lohnzettelberichtigung durchgeführt, welche im Zuge der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sei.

Es werde die Berücksichtigung des berichtigten Lohnzettels (Inlands- und Auslandslohnzettel) sowie die Stornierung der vorhandenen Lohnzettel beantragt. Die ausländischen Einkünfte (KZ 453) seien mit 22.423,71 € anzusetzen.

Beilagen:

- Beilage zur AN-Vlg
- berichtigte Lohnzettel
- Rechnung Küche, Bett, HH-Geräte, TV, Installation Internet, Telefon
- Mietvertrag Sofia ab 19.10.2009, abgeschlossen von der Z.
- Kreditkartenabrechnungen für 3-5/2010
- Aufstellung geschäftliche und private Reisen 1.1. – 31.7.2010
- Entsendungsvertrag zur X. ab 1.8.2010 bis 31.12.2011 als Vorstandsmitglied, abgeschlossen zwischen dem österreichischen Dienstgeber und der Bf., unterfertigt am 6.7.2010
- Mietvertrag Moskau ab 1.8.2010 in russischer Sprache
- Übersiedlungsprotokoll vom 8.12.2010 Moskau – A.
- russische Sitzungsprotokolle aus dem Zeitraum September bis Dezember 2010

Auf einen **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts** gab der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 2.5.2017 bekannt, dass kein Entsendungsvertrag für Bulgarien auffindbar sei, da die Entsendung bereits 2009 begann und somit mehr als sieben Jahre zurückliege.

Während ihrer kurzen Aufenthalte in Österreich habe die Bf bei ihren Eltern gewohnt.

Das Besteuerungsrecht Österreichs für den Zeitraum 1.8.2010 bis 15.11.2010 werde anerkannt.

Die Tätigkeit in Russland auf Basis einer lokalen Anstellung bei der russischen Gesellschaft habe erst mit 15.11.2010 aufgenommen werden können. Daher sei die Tätigkeit für die russische Gesellschaft bis dahin auf Basis von Dienstreisen ausgeübt worden. Mit der österreichischen Gesellschaft habe weiterhin ein lokaler Dienstvertrag bestanden. Der lokale Vertrag in Russland sei ausschließlich aus rechtlichen Gründen iVm der Tätigkeit als Vorstandsmitglied geschlossen worden. Bereits ab August 2010 habe der österreichische Dienstgeber den Lohnaufwand an die russische Gesellschaft weiterverrechnet. Diesbezüglich sei ein Nachweis beigelegt.

Als Besteuerungsnachweis für die in Russland entrichtete Steuer für 2010 werde die russische Steuererklärung, der russische Einkommenssteuernachweis sowie die steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung übermittelt.

Mit Schreiben vom 16.5.2017 teilte der steuerliche Vertreter ergänzend mit, dass von der bulgarischen Finanzverwaltung keine Einkommensteuerbescheide erlassen werden,

weshalb ein Besteuerungsnachweis nicht erbracht werden könne. In Bulgarien sei grundsätzlich eine monatliche Steuerabfuhr seitens des Arbeitgebers vorgesehen. Da die Lohnverrechnung in Österreich geführt worden sei, sei die Lohnsteuer in Bulgarien mit quartalsweisen Steuererklärungen abzuführen gewesen. Diese seien bereits an das Finanzamt übermittelt worden.

In Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens übermittelte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 12.9.2017** dem Bundesfinanzgericht das Jahreslohnkonto 2010 als Nachweis der Einkünfte im Dezember 2010. Daraus sei eine Bemessungsgrundlage für Dezember 2010 in Höhe von 14.266,66 € sowie anrechenbare Lohnsteuer von 6.282,38 € ersichtlich. Die Bezüge für den Zeitraum 8.12. – 31.12.2010 seien aliquot nach Arbeitstagen wie folgt zu berechnen:

Bruttobezüge	11.257,01
Abzüglich Sozialversicherung	-557,01
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	10.700,00

Da die Bf ab Mitte November 2010 auf Basis eines lokalen Dienstvertrages mit der russischen Gesellschaft tätig gewesen sei, habe Russland das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge. Sei Österreich ab Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht als Ansässigkeitsstaat zu sehen, seien die Bezüge von 8.12.- 31.12.2010 zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich steuerfrei, jedoch unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Da neben diesen Progressionseinkünften keine in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte vorgelegen seien, habe deren Berücksichtigung keinerlei Auswirkungen und führe zu keiner Einkommensteuer. Selbst wenn die Bezüge ab 8.12.2010 nicht steuerbefreit seien, falle keine Einkommensteuer an, da die Bemessungsgrundlage unter 11.000 € liege.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Bf ist österreichische Staatsbürgerin und wurde ab 1.1.2008 von ihrem Dienstgeber ins Ausland entsandt. Sie hat zu diesem Zeitpunkt ihre Wohnung in Wien aufgegeben. Die Bf hat schließlich im Juli 2010 in A. eine Wohnung gekauft, die sie nach ihren Angaben im Dezember 2010 bezogen hat. Sie wohnt mit ihrem am 2011 geborenen Sohn seither in Österreich.

Im streitgegenständlichen Jahr 2010 war die Bf weiterhin ausschließlich im Ausland tätig. Die Bf wurde von Oktober 2009 bis 31.7.2010 vom österreichischen Dienstgeber nach Bulgarien entsandt, wo sie ihren Wohnsitz hatte. Ab 1.8.2010 war die Bf - mit Wohnsitz in Moskau - konzernintern für die X. Russia tätig (Entsendungsvertrag vom 6.7.2010). Ab 16.11.2010 hatte die Bf mit der russischen Gesellschaft einen Dienstvertrag, befristet auf die Dauer der Arbeitserlaubnis von einem Jahr. Der Dienstvertrag mit dem österreichischen Dienstgeber war in diesem Zeitraum weiterhin aufrecht. Die Bezüge

für das gesamte Kalenderjahr 2010 hat der österreichische Dienstgeber ausbezahlt, ab August 2010 unter Einbehaltung der Lohnsteuer.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene 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.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob bzw. ab wann die Bf im Jahr 2010 in Österreich einen Wohnsitz hatte und folglich unbeschränkte Steuerpflicht bestand. Dass die Bf in Österreich ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatte, wurde von der Behörde nicht in Erwägung gezogen und ist nach dem Sachverhalt nicht anzunehmen.

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung „innehat“, sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses „Innehaben“ muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133).

Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (*Ritz*, BAO⁵, § 26 Tz 7, 9).

Nur volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen abgeleiteten Wohnsitz (*Ritz*, BAO⁵, § 26 Tz 12).

Die Bf hat bereits im Jahr 2008 - im Zuge der Entsendung in die Ukraine - ihre eigene Wohnung in Wien aufgegeben. Sie hat daher während ihrer Auslandsaufenthalte ihre Wohnung nicht beibehalten.

Da die Bf im Ausland jeweils eine eigene Wohnung hatte, ist die Annahme eines inländischen abgeleiteten Wohnsitzes bei den Eltern nicht gerechtfertigt, selbst wenn die (damals ledige) Bf fallweise bei ihren Eltern genächtigt hat und dort (lt. ZMR-Abfrage) ihren Wohnsitz gemeldet hat. Nach dem Vorbringen der Bf stand ihr im Elternhaus kein eigenes Zimmer zur Verfügung. Die bloße Hauptwohnsitzmeldung in Österreich – laut Bf. zum Zweck einer Postadresse - ist für die Annahme eines Wohnsitzes nicht ausreichend, da die tatsächlichen Verhältnisse ausschlaggebend sind.

Das gilt auch für die Wohnung in A., die die Bf im Juli 2010 erworben und wo sie ab 28.9.2010 ihren Hauptwohnsitz gemeldet hat. Die Wohnung wurde nachweislich erst im Dezember 2010 eingerichtet und erfolgte am 8.12.2010 der Transport des

Übersiedlungsgutes von Moskau nach A.. Ab diesem Zeitpunkt stand der Bf eine benutzbare Wohnung in Österreich zur Verfügung. Die Bf war daher erst ab 8.12.2010 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 39 Abs. 2 EStG 1988 wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen der Veranlagung zugrunde gelegt, wenn die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden hat.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde die Bf für das ganze Jahr 2010 als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt.

Bei einem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb eines Kalenderjahres sind zwei getrennte Veranlagungen vorzunehmen (JAKOM, EStG 2017, § 39 Tz 25). Es kommt daher nicht in Betracht, im Beschwerdeverfahren auch über den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht abzusprechen. Die erstmalige Veranlagung im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bezüglich beschränkter Steuerpflicht fällt in die Zuständigkeit des Finanzamtes. Der gegenständlichen Entscheidung ist daher nur das Einkommen im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugrunde zu legen.

In diesem Zusammenhang war zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht Österreichs für die Bezüge aus dem Zeitraum 8.12. bis 31.12.2010 durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Russland eingeschränkt wird.

Gemäß Artikel 1 DBA Russland gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Nach Artikel 4 Abs. 1 DBA Russland bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort u.a. auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist.

Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt nach Artikel 4 Abs. 2 lit a DBA Russland die Person als 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);

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA Russland dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger 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 gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Russland Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige 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 aufhält und

- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber 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 Bestimmung des Artikel 15 Abs. 2 DBA Russland ist so auszulegen, dass Arbeitgeber nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein kann, die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt (BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547). Damit soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Die Rechtsprechung legt sohin gemeinsam mit der hL (vgl. *Giesinger*, SWI 2010, 3 mwN) den Arbeitgeberbegriff abkommensautonom wirtschaftlich aus. Dieser Ansicht ist auch das BMF mittlerweile gefolgt (Erlass vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies folgendes:

Da der Bf die Wohnung in Moskau nach der Aktenlage jedenfalls bis Ende des Jahres 2010 zur Verfügung stand, hatte sie von 8.12. - 31.12.2010 in beiden Staaten eine Wohnstätte und ist das DBA Russland anwendbar. Die Bf gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 lit a DBA Russland als in Österreich ansässig, wurde doch in der Beschwerde dargelegt, dass die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen 2010 nach Österreich verlagert habe.

Die Bf war von 1.8.2010 bis Jänner 2011 in Moskau tätig, insgesamt somit nicht länger als 183 Tage. Im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht bestand ein Dienstvertrag der Bf mit einem russischen Arbeitgeber in Moskau, während der Dienstvertrag mit dem österreichischen Arbeitgeber weiterlief. Die Gehaltszahlungen wurden weiterhin vom österreichischen Dienstgeber ausbezahlt, der Lohnsteuer und Sozialversicherung einbehalten hat (siehe auch Entsendungsvertrag vom 6.7.2010 und Lohnkonto).

Zum Nachweis der Weiterverrechnung der Bezüge an den russischen Dienstgeber übermittelte der steuerliche Vertreter eine Rechnung der Y. GmbH an den russischen Dienstgeber vom 29.11.2011, wonach für 08/2010 – 12/2010 ein Betrag von 7.500 € iZm der Entsendung der Bf verrechnet wird. Tatsächlich handelt es sich bei diesem Betrag jedoch keineswegs um eine Weiterverrechnung von Bezügen der Bf, sondern um Steuerberatkungskosten ("Income Tax Assistance Ernst & Young").

In wirtschaftlicher Hinsicht ist der österreichische Dienstgeber als abkommensrechtlich relevanter Arbeitgeber anzusehen, da mangels Nachweis nicht davon auszugehen ist, dass der russische Dienstgeber den Lohnaufwand ersetzt hat. Darüber hinaus wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.5.2017 darauf verwiesen, dass der Dienstvertrag mit der russischen Gesellschaft ausschließlich aus rechtlichen Gründen abgeschlossen wurde. Das österreichische Dienstverhältnis blieb aufrecht und der österreichische Dienstgeber nahm die Lohnzahlungen vor. Die Bf verblieb auch in der Karriere-Laufbahn des

österreichischen Dienstgebers und war allenfalls verpflichtet, über dessen Aufforderung die Entsendung abubrechen (Entsendungsvertrag vom 6.7.2010).

Aus diesen Gründen - nicht zuletzt weil die Vergütung nicht vom in Russland ansässigen Arbeitgeber getragen wurde - ist davon auszugehen, dass die Y. GmbH für den Zeitraum der Entsendung weiterhin die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion innehatte. Nach Art 15 Abs. 2 DBA Russland dürfen daher die Vergütungen nur in Österreich besteuert werden. Nicht relevant ist in diesem Zusammenhang in Anbetracht des Wortlautes des Art 15 Abs. 2 DBA Russland (arg. "*besteuert werden dürfen*"), ob die Bezüge der Bf bereits in Russland einer Besteuerung unterzogen wurden (vgl. *Blasina*, BFGjournal 2016, 172).

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird ab Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht durch das Doppelbesteuerungsabkommen somit nicht eingeschränkt und ist das Einkommen der Bf im Zeitraum 8.12. - 31.12.2010 zu versteuern.

Zur Steuerberechnung:

Aufgrund des in Österreich bei nichtselbständigen Einkünften geltenden Zuflussprinzips (*Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Seite 376), ist wegen des Zuflusses während des Zeitraumes der unbeschränkten Steuerpflicht der gesamte Dezemberbezug der Bf. zu erfassen. Es ergibt sich nach Anrechnung der auf Dezember entfallenden Lohnsteuer eine negative Einkommensteuer von 5.506,00 € (Anlage 1). Legt man hingegen der Steuerberechnung das im Doppelbesteuerungsrecht geltende Kausalitätsprinzip (aus Art. 15 DBA Russland sich ergebender Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) zu Grunde (*Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Seite 378), ist vom aliquoten Bezug für 8.12. - 31.12.2010 auszugehen. In diesem Fall beträgt nach Anrechnung der (aliquoten) Lohnsteuer die negative Einkommensteuer 4.920,00 € (Anlage 2).

Da der Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen in der Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs zu sehen ist, soll die Bf durch die Anwendung des Kausalitätsprinzips nicht schlechter gestellt werden. Die Einkommensteuer für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht wird daher zu Gunsten der Bf mit dem Betrag von -5.506,00 € festgesetzt (Anlage 1).

Abschließend wird darauf verwiesen, dass die gegenständliche Entscheidung durch die Einzelrichterin erfolgte, da keine Zuständigkeit des Senates gemäß § 272 Abs. 2 BAO nF besteht. In der Berufung vom 18.4.2012 wurde keine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO aF beantragt. Auch die Formulierung des Vorlageantrags vom 20.9.2012 war nicht als solcher Antrag zu verstehen, zumal ausdrücklich auf § 276 Abs. 2 BAO aF Bezug genommen wurde.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig.
Die Entscheidung hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche
Bedeutung zukommt, da im Wesentlichen Fragen des Sachverhaltes zu beurteilen waren.

Wien, am 18. Jänner 2018