

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch WpStbGmbH,

- 1.) vom 2. Dezember 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 des Finanzamtes X vom 26. November 2008 sowie
- 2.) vom 27. August 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des Finanzamtes X vom 13. August 2009

entschieden:

1.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2007 sind der Berufungsverfahrensentscheidung vom 21. Juli 2009 über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid wird zu Gunsten des Berufungswerbers abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2008 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war im ganzen Streitjahr 2007 und im Streitjahr 2008 bis 31. Oktober bei Fa. Arbeitgeber angestellt. Dieser Arbeitgeber entsandte den Bw von 1. Februar 2007 bis 7. Oktober 2008 nach Rumänien.

Der Bw war von 11. September 1998 bis 19. Mai 2008 und von 21. Oktober 2008 bis 31. Oktober 2008 in öst.ORT, Straße mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Die Einkommensteuererklärung (L1-Arbeitnehmerveranlagungserklärung) des Bw für das Jahr 2007 langte elektronisch am 14. Juli 2008 beim Finanzamt ein, worin Sonstige Werbungskosten iHv 72 € (somit weniger als das Werbungskostenpauschales gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 iHv 132 €) angesetzt waren.

Das Finanzamt berücksichtigte zwei vom Arbeitgeber für den Bw übermittelte Lohnzettel in dem angefochtenen, mit 26. November 2008 datierten Einkommensteuerbescheid 2007:

- Der eine Lohnzettel, der infolge steuerfrei angesetzter Bezüge für Auslandstätigkeit iHv 48.786,15 € keine steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) auswies, wurde bei der Einkünfteermittlung mit 0 € sowie beim Progressionsvorbehalt (Ermittlung der Einkommensteuer mit einem Durchschnittssteuersatz unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte) mit 48.786,15 € angesetzt.
- Aus dem anderen Lohnzettel wurden die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) iHv 3.942,69 € bei der Einkünfteermittlung sowie die anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260) iHv 1.285,04 € angesetzt; die Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge ergab 0 €

Aus 3.942,69 € abzüglich 132 € Werbungskostenpauschale resultierten Einkünfte iHv 3.810,69 €. Nach dem weiteren Abzug von 60 € Sonderausgabenpauschale ergab sich ein Einkommen von 3.750,69 €.

Als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wurden 3.750,69 € + 48.786,15 € = 52.536,84 € angesetzt. Gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 ergaben sich daraus nach der Formel $(52.536,84 - 51.000) \times 0,5 + 17.085 = 17.853,42$ € Steuer vor Abzug der Absetzbeträge. Nach dem Abzug des Verkehrsabsetzbetrages (291 €) und des Arbeitnehmerabsetzbetrages (54 €) ergaben sich 17.508,42 €. Dieser Betrag machte 33,33% von 52.536,84 € aus. Sodann wurde der Durchschnittssteuersatz von 33,33% auf 3.750,69 € angewendet und dadurch eine Einkommensteuer von 1.250,10 € ermittelt. Infolge der anrechenbaren Lohnsteuer wurde die Einkommensteuer für 2007 mit dem angefochtenen Bescheid mit -34,94 € (Negativbetrag = Gutschrift) festgesetzt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2008 (ESt-Akt BI 4f/2007, Eingangsstempel 5. Dezember, Postaufgabe 3. Dezember) wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. November 2008 Berufung erhoben unter Anfechtung des Ansatzes von ausländischen Einkünften / Progressionseinkünften iHv 48.786,15 € und mit dem Antrag, die ausländischen Einkünfte bei der Einkommensteuererklärung 2007 nicht zu berücksichtigen. Begründet wurde dies damit, dass der Bw seinen Wohnsitz in Österreich mit 1. Februar 2007 aufgegeben habe. Sein Mittelpunkt der Lebensinteressen sei somit ab 1. Februar 2007 nach Rumänien verlagert worden, wohin er von der Arbeitgeber entsandt worden sei. Die Einkünfte laut Lohnzettel ad Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 und 11 EStG 1988 iHv 48.786,15 € seien somit in Österreich nicht zu berücksichtigen, auch nicht als Progressionseinkünfte, da diese Einkünfte für die Periode ab 1. Februar bis 31. Dezember 2007 bezogen worden seien und der Bw in diesem Zeitraum keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe.

Mit Ergänzungersuchen vom 19. Februar 2009 (ESt-Akt BI 6/2007) hielt das Finanzamt dem Bw die o.a. Hauptwohnsitzmeldungen in ort, Straße vor. Auch gegenüber der Finanzbehörde habe der Bw keine Verlagerung seines Wohnsitzes bekanntgegeben. Eine wirtschaftliche Nahebeziehung zu Österreich sei jedenfalls durch den österreichischen Arbeitgeber gegeben. Da die Auslandsentsendung nur bis Oktober 2008 bestanden habe, also nicht länger als fünf Jahre, sei davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich bestehe. Eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen könne durch die Vorlage einer amtlichen rumänischen Ansässigkeitsbescheinigung samt Entsendevereinbarung angenommen werden. Andernfalls sei davon auszugehen, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat geblieben sei.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2009 teilte die steuerliche Vertretung des Bw mit, dass sich der Bw aus Österreich im Jahr 2007 behördlich nicht abgemeldet habe, um eine österreichische Portanschrift zu behalten. Die Adresse ort, Straße entspreche der Adresse seiner Eltern. Er habe in seinem Elternhaus keine Wohnmöglichkeit und verfüge auch über keinen Schlüssel des Hauses. Somit habe er seinen Wohnsitz in Österreich mit 1. Februar 2007 aufgegeben. Die behördliche An- oder Abmeldung in einer Stadt bilde keinen hinreichenden Beweis für das Begründen oder Aufheben eines Wohnsitzes (Verweis auf OGH-Beschluss 19.12.2002, 14Nds73/02).

Das Finanzamt erhielt EU-Zins-Kontrollmitteilungen für das Jahr 2007, wonach der Bw von deutschen Banken Zinserträge iHv 6.910 € bezogen hatte.

Das Finanzamt erließ eine mit 21. Juli 2009 datierte und am 23. Juli 2009 der steuerlichen Vertretung des Bw zugestellte Berufungsvorentscheidung, mit welcher der angefochtene Bescheid zu Ungunsten des Bw geändert wurde, indem die Einkommensteuer für das Jahr

2007 mit 1.692,56 € festgesetzt wurde, d.h. um 1.727,50 € mehr als die ursprünglichen -34,94 €. Dies resultierte aus dem zusätzlichen Ansatz von 1.727,50 € Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen, was mit dem Fixsatz von 25% gemäß § 37 Abs 8 Z 3 EStG 1988 begründet wurde.

Zum ursprünglichen Streitpunkt führte das Finanzamt begründend aus: „*Einen Wohnsitz hat man dort, wo [man] eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass man die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Es genügt eine abgeleitete Verfügungsmacht über eine Wohnung sowie die Benützung von Räumlichkeiten z.B. zur Erholung anlässlich von Inlandsbesuchen. Eine behördliche An- und Abmeldung kann in Zweifelsfällen ein Anhaltspunkt sein. Weitere Indizien für das Bestehen des Wohnsitzes im Inland sind, dass die Adresse laut Melderegister auch gegenüber ausländischen Banken (EU-Zinsmitteilung für 2007) und dem Arbeitgeber und als Wohnanschrift bekanntgegeben wurde. Aus den Reiseabrechnungen beim Arbeitgeber ist zu entnehmen, dass es immer wieder Inlandsaufenthalte (z.B. ‘Urlaubsheimholung’, ‘Weihnachtsheimholung’, Projektbesprechungen etc.) gegeben hat. Dem Finanzamt wurde trotz FinanzOnline Zugang keine neue Adresse bekannt gegeben. Auch wurde keine ausl. Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt. Das Finanzamt geht daher weiterhin vom Bestand eines Wohnsitzes und somit der unbeschränkten Abgabepflicht sowie der Ansässigkeit im Inland aus.“*

Mit Schreiben vom 20. August 2009 (ESt-Akt BI 16ff; Eingangsstempel 24. August, Postaufgabe 21. August) wurde hiergegen ein Vorlageantrag gestellt.

Zusätzlich zum Vorbringen in der Berufungsschrift vom 2. Dezember 2008 wurde ausgeführt, dass die Entsendung des Bw nach Rumänien mit 7. Oktober 2008 geendet habe. Ab 1. November 2008 habe er eine lokale Anstellung in China aufgenommen. Er werde voraussichtlich in den kommenden Jahren nicht nach Österreich zurückkehren.

Die fachliche Zentrale für seine Abteilung (Anm: offenbar betreffend die Anstellung im Streitzeitraum bei Arbeitgeber) sei in österr. Stadt angesiedelt. Es sei deshalb vereinbart gewesen, dass zu regelmäßigen und außerordentlichen Besprechungen wechselweise österr. Stadt oder rumän. Stadt als Besprechungsort verwendet werde. Die arbeitgeber habe ihm, mit dem Argument, dass er einen österreichischen Reisepass habe, kein Hotel in Österreich bezahlt.

Die Anschrift in ORT habe er nur beibehalten, um eine österreichische Portanschrift zu erhalten. Weiters habe er zu seinem Elternhaus in ORT keinen freien Zutritt. Sein Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich ab 1. Februar 2007 nicht in Österreich.

Die ausländischen (deutschen) Zinseinkünfte für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Jänner 2007 würden 0,91 € betragen.

Die Einkommensteuererklärung des Bw für das Jahr 2008 langte elektronisch am 6. August 2009 beim Finanzamt ein, worin Sonstige Werbungskosten iHv 140,62 € sowie ausländische Kapitalerträge (Zinsen) iHv 74,09 € angesetzt waren, was auch in einem Telefax der steuerlichen Vertretung des Bw (ESt-Akt Bl 1ff/2008) erläutert wurde. Darin wurde auch ausgeführt, dass der Bw seinen Wohnsitz in Österreich mit 1. Februar 2007 aufgegeben habe. Sein Mittelpunkt der Lebensinteressen sei somit ab 1. Februar 2007 nach Rumänien verlagert worden. Bis 7. Oktober 2008 sei der Bw in Rumänien steueransässig gewesen. Ab 8. Oktober bis 31. Oktober 2008 sei der Bw in Österreich aufgrund einzigen Wohnsitzes steueransässig gewesen. Sein Dienstvertrag mit Arbeitgeber habe mit 31. Oktober 2008 geendet. Mit 1. November 2008 sei der Bw nach China umgezogen; somit sei er in China steueransässig.

Das Finanzamt berücksichtigte zwei von Arbeitgeber für den Bw übermittelte Lohnzettel betreffend den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 2008 in dem angefochtenen, mit 13. August 2009 datierten Einkommensteuerbescheid 2008:

- Aus dem ersten Lohnzettel wurden die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) iHv 6.587,65 € bei der Einkünfteermittlung sowie die anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260) iHv 2.559,21 € angesetzt.
- Der zweite Lohnzettel, der infolge steuerfrei angesetzter Bezüge für Auslandstätigkeit iHv 35.754,55 € keine steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) auswies, wurde bei der Einkünfteermittlung mit 0 € sowie beim Progressionsvorbehalt (Ermittlung der Einkommensteuer mit einem Durchschnittssteuersatz unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte) mit 35.754,55 € angesetzt.

Aus 6.587,65 € abzüglich 140,62 € Werbungskosten resultierten Einkünfte iHv 6.447,03 €. Nach dem weiteren Abzug von 60 € Sonderausgabenpauschale ergab sich ein Einkommen von 6.387,03 €.

Als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wurden 6.387,03 € + 35.754,55 € = 42.141,58 € angesetzt. Gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 ergaben sich daraus nach der Formel $(42.141,58 - 25.000) \times 11.335 : 26.000 + 5.750 = 13.223,07$ € Steuer vor Abzug der Absetzbeträge. Nach dem Abzug des Verkehrsabsetzbetrages (291 €) und des Arbeitnehmerabsetzbetrages (54 €) ergaben sich 12.878,07 €. Dieser Betrag machte 30,56% von 42.141,58 € aus. Sodann wurde der Durchschnittssteuersatz von 30,56% auf 6.387,03 € angewendet und dadurch eine Steuer von (a) 1.951,88 € ermittelt.

Die Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge ergab (b) 13,82 €.

Die Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen ergab (c) 18,52 €.

In Summe (a) + (b) +(c) war die Einkommensteuer vor Anrechnung der Lohnsteuer

1.984,22 € und nach Anrechnung der Lohnsteuer wurde die Einkommensteuer für 2008 durch den angefochtenen Bescheid mit -574,99 € (Negativbetrag = Gutschrift) festgesetzt.

Mit Schreiben vom 27. August 2009 (ESt-Akt BI 9ff/2008; Eingangsstempel 28. August, Postaufgabe 27. August) wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13. August 2009 erhoben unter Anfechtung des Ansatzes von ausländischen Einkünften / Progressionseinkünften iHv 35.754,55 € und mit dem Antrag, die ausländischen Einkünfte bei der Einkommensteuererklärung 2008 nicht zu berücksichtigen. Begründend wurde vorgebracht wie im o.a. Vorlageantrag vom 20. August 2009, jedoch ohne Ausführungen zu den Zinsen und mit folgender Abweichung: „*Die Einkünfte lt. Lohnzettel aus Auslandstätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG in Höhe von EUR 35.754,55 sind somit in Österreich nicht zu berücksichtigen (auch nicht als Progressionseinkünfte), da diese Einkünfte für die Periode ab 01.01 bis 07.10.2008 bezogen wurden und ich in diesem Zeitraum keinen Wohnsitz in Österreich hatte.*“

Über die Berufungen wurde erwogen:

Zu dem – im Zeitraum 1. Februar 2007 bis 7. Oktober 2008 strittigen – Wohnsitz des Bw in Österreich, öst.ORT, Straße:

§ 26 Abs 1 BAO: „*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.*“

Unter Innehabung fällt nicht nur die rechtliche Verfügungsmöglichkeit (iSv Sachbesitz des Eigentümers oder Rechtsbesitz des Mieters), sondern auch die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit.

§ 26 Abs 1 BAO ist zwar hinsichtlich der Wohnung und deren Inhaber in der Einzahl formuliert, kann aber nicht so verstanden werden, dass damit nur die Innehabung einer Wohnung durch genau eine Person gemeint ist. Auch die Innehabung der Wohnung durch mehr als eine Person ist davon umfasst, sodass mehrere Personen über dieselbe Wohnung die Verfügungsmacht haben und somit in derselben Wohnung einen Wohnsitz begründen können. Die ausschließliche (exklusive) Verfügungsmacht einer einzigen Person über die Wohnung iSd § 26 Abs 1 BAO ist nicht erforderlich.

Somit ist auch der sogenannte abgeleitete Wohnsitz, etwa von volljährigen Kindern bei ihren Eltern (vgl Ritz, BAO³, § 26 Tz 12), auf § 26 Abs 1 BAO rückführbar. Die rechtliche Verfügungsmöglichkeit des/der Hauseigentümer schließt die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit der Person mit sogenanntem abgeleitetem Wohnsitz zum (Mit-)Wohnen im Haus nicht aus.

Unstrittig ist, dass der Bw von 1. bis 31. Jänner 2007 und von 8. bis 31. Oktober 2008 seinen Wohnsitz im Haus seiner Eltern in öst.ORT, Straße, hatte.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO „*hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*“

Im vorliegenden Berufungsfall geht der UFS davon aus, dass der Bw (auch) von 1. Februar 2007 bis 7. Oktober 2008 die tatsächliche, nicht aber ausschließliche Verfügungsmöglichkeit zum Wohnen im gegenständlichen Haus seiner Eltern hatte unter Umständen, welche darauf schließen ließen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen werde.

Gründe:

- Die (sogenannte „polizeiliche“) Meldung laut Zentralem Melderegister ist zwar weder eine notwendige Voraussetzung noch ein hinreichender Beweis für die Innehabung einer Wohnung unter Umständen, welche auf ein Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen;
aber eine solche Meldung ist ein Indiz für das Erfüllen des Tatbestandes für einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs 1 BAO. Der Bw war den Großteil des strittigen Zeitraumes an der – einzigen bekannten, österreichischen – Adresse öst.ORT, Straße gemeldet. Dies deutet auf die Erfüllung des Tatbestandes für einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs 1 BAO hin; führt hier aber nur in Kombination mit anderen Elementen zur getroffenen Entscheidung. Demgegenüber betreffen die vom OGH in der Begründung seines Beschlusses vom 19.12.2002, 14Nds73/02, „*der Vollständigkeit halber*“ gemachten Ausführungen den Wohnsitz gemäß §§ 52, 54 StPO aF iVm § 66 JN, der bestimmt wird als jener Ort, an welchem eine Person sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, dort ihren bleibenden Aufenthalt zu nehmen. Diese Wohnsitz-Definition für den Gerichtsstand unterscheidet sich von derjenigen des § 26 Abs 1 BAO, welch letztere auch die zu erschließende Absicht zum Benutzen ohne bleibenden Aufenthalt umfasst. Im Übrigen wird auch in der vorliegenden Berufungsentscheidung – wie bereits ausgeführt – nicht davon ausgegangen, dass die sogenannte „polizeiliche“ Meldung ein hinreichender Beweis für den Wohnsitz ist.
- Ob der Bw einen Schlüssel zum Haus während seinen Aufenthalten in Rumänien mitgehabt hat oder nicht, ist unerheblich. Entscheidend ist, dass der Bw bei seinen Aufenthalten in Österreich Zutritt zum Haus erlangte, wovon hier ausgegangen wird. Soweit das Vorbringen, der Bw hätte keinen Schlüssel gehabt, seine Aufenthalte in Österreich, also die Zwischenaufenthalte in Österreich während der Entsendung nach Rumänien und die Zeiträume der unstrittigen Wohnsitzeigenschaft des Hauses betrifft,

wird dem Vorbringen wegen Widerspruches zur allgemeinen Lebenserfahrung nicht gefolgt.

- Die Reiseabrechnungen beim Arbeitgeber mit Weihnachtsheimholung und Urlaubsheimholungen deuteten auf einen Wohnsitz in Österreich hin, und hier wiederum auf die ggstdl Wohnung, da sie die einzige bekannte österreichische Adresse des Bw war.
- Angabe der Adresse den deutschen Banken gegenüber.
Dem Argument seitens des Bw, er habe sich mit der Aufrechterhaltung der Meldeadresse eine österreichische Postanschrift erhalten wollen, ist zu entgegnen: Bei eigenhändig zuzustellenden Rückscheinbriefen würde die Meldeadresse zur Entgegennahme durch Mitbewohner nicht ausreichen. Für sonstige Rückscheinbriefe würde die Meldeadresse zwar theoretisch nicht ausreichen, aber in der Praxis hat das Zustellorgan keinen Zugriff auf das Melderegister, sodass die Meldeadresse aber überhaupt unerheblich ist – genau wie bei sonstigen Postsendungen.

Somit hatte der Bw vom 1. Jänner 2007 bis 31. Oktober 2008 einen Wohnsitz in Österreich; für die restlichen zwei Monate des Jahres 2008 ist dieses Thema unbeachtlich, denn es ist nicht strittig, dass der Bw von 1. November bis 31. Dezember 2008 nicht in Österreich, sondern in China ansässig war.

Zu der im Zeitraum 1. Februar 2007 bis 7. Oktober 2008 strittigen Ansässigkeit in Österreich oder in Rumänien:

Das DBA Rumänien, BGBl III 29/2006 (*„Abkommen zwischen der Republik Österreich und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen ...“*) ist laut Fußnote 1 zu Art 29 des DBA Rumänien in *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, mit 1. Februar 2006 in Kraft getreten und findet erstmals auf das Steuerjahr 2007 Anwendung. Bezughabend wird dort bestimmt:

*„Artikel 1
UNTER DAS ABKOMMEN FALLENDEN PERSONEN“*

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.“

*„Artikel 4
ANSÄSSIGE PERSON“*

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer

Eintragung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur 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 nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);*
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;*
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;*
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen."*

(Abs 3 betrifft natürliche Personen nicht)

Wie bereits festgestellt, hatte der Bw im ggstdl Zeitraum einen Wohnsitz in Österreich. Dieser stellte eine ständige Wohnstätte iSd Art 4 Abs 2 DBA Rumänien dar.

Der Wohnsitz in Österreich bewirkte gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Bw in Österreich. Der Bw war damit eine in Österreich aufgrund ihres Wohnsitzes steuerpflichtige Person iSd Art 4 Abs 1 DBA Rumänien und somit eine in Österreich iSd Art 1 und Art 4 Abs 1 DBA Rumänien ansässige Person.

Der Bw bringt für den ggstdl Zeitraum seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen und die steuerliche Ansässigkeit in Rumänien vor. Dem muss ein Wohnsitz (=ständige Wohnstätte) des Bw in Rumänien zugrundeliegen, denn ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt wäre die Ansässigkeit einer natürlichen Person iSd Art 4 Abs 1 DBA Rumänien nicht möglich; und die ständige Wohnstätte (=Wohnsitz) ist die Voraussetzung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Rumänien überhaupt von Belang ist.

Auch das Finanzamt muss wegen seiner Argumentation mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen unausgesprochen einen Wohnsitz (ständige Wohnstätte) des Bw in Rumänien voraussetzen, denn die ständige Wohnstätte (=Wohnsitz) ist die Voraussetzung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Rumänien überhaupt von Belang ist.

Der gewöhnliche Aufenthalt ist bei der Bestimmung des einen Staates, in dem eine doppel-

ansässige natürliche Person für Zwecke der Zuteilung der Besteuerungsrechte durch die Art 5 bis 25 DBA Rumänien als ansässig gilt, gemäß Art 4 Abs 2 DBA Rumänien nur subsidiär gegenüber der ständigen Wohnstätte von Belang: Die diversen Regelungen des Art 4 Abs 2 DBA Rumänien sind von oben nach unten anzuwenden; und sobald eine Regelung die Frage der Ansässigkeit entscheidet, ist mit der weiteren Untersuchung des Art 4 Abs 2 DBA Rumänien abzubrechen.

Klarstellung: Im Sinne von Anm 5 und 7 zu Z 4 in *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, wird hier davon ausgegangen, dass es für die Ansässigkeit des Bw in Rumänien nicht Voraussetzung war, dass er dort mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig war. Eine diesbezügliche Überprüfung kann daher hier unterbleiben.

Der Bw war also im ggstdl Zeitraum sowohl in Österreich als auch in Rumänien iSd Art 4 Abs 1 DBA Rumänien jeweils mit einer ständigen Wohnstätte ansässig. Daher gilt der Bw gemäß Art 4 Abs 2 lit a (2. Fall) *als „nur in dem Staat ansässig, zu dem [er] die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)“*.

Aus folgenden Gründen wird darauf geschlossen, dass dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und nicht in Rumänien lag:

- Reiseabrechnungen beim österreichischen Arbeitgeber mit Weihnachtsheimholung und Urlaubsheimholungen;
- die Entsendung nach Rumänien dauerte nur 21 Monate (vgl auch Anm 11 und 12 zu Z 4 in *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht);
da keine rumänische Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt wurde, kann dahingestellt bleiben, welchen Einfluss die Vorlage einer solchen auf das hier anhängige Verfahren gehabt hätte.

Somit lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw von 1. Jänner 2007 bis 31. Oktober 2008 in Österreich.

Folgen für die Einkommensteuerveranlagungen 2007 und 2008:

Die Bezüge aus dem jeweiligen, die Entsendung des Bw nach Rumänien betreffenden Lohnzettel sind gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei.

Hierzu bestimmte § 3 Abs 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung: „*Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10 und 11 sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen.*“ Damit wird der in der angefochtenen Bescheiden vorgenommene Progressionsvorbehalt normiert.

Die Ansässigkeit in zumindest einem der Vertragstaaten gemäß Art 1 DBA Rumänien bewirkt die Anwendbarkeit der Zuteilungsregeln gemäß Art 15 DBA Rumänien:

Soweit der Bw die Bezüge von seinem österreichischen Arbeitgeber für Tätigkeiten in Österreich erhalten hat, hat daher Österreich das Besteuerungsrecht. Dem entspricht der unstrittige Ansatz des jeweiligen Lohnzettels für die inländische Tätigkeit in den angefochtenen Bescheiden.

Soweit der Bw die Bezüge von seinem österreichischen Arbeitgeber für Tätigkeiten in Rumänien erhalten hat, werden die Bezüge bereits innerstaatlich gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Allfällige Einschränkungen des diesbezüglichen Besteuerungsrechtes der Republik Österreich durch Art 15 iVm Art 24 Abs 2 lit a DBA Rumänien gehen daher ins Leere.

Der Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs 3 EStG 1988 bleibt gemäß Art 24 Abs 2 lit d DBA Rumänien für die Republik Österreich uneingeschränkt erhalten, indem dort bestimmt wird:

„d) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

Die gemäß § 37 Abs 8 EStG 1988 vom Bw zu versteuernden Zinsen stammen aus Deutschland, sodass sie nicht unter den Art 11 DBA Rumänien fallen, welcher nur Zinsen erfasst, die aus einem der Vertragsstaaten – und das sind beim DBA Rumänien nur die Republik Österreich und Rumänien – stammen. Vielmehr fallen die aus Deutschland stammenden Zinsen unter Art 22 Abs 1 DBA Rumänien: „*Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, dürfen ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.*“

Somit wird im Verhältnis zu Rumänien das Besteuerungsrecht Österreichs gemäß § 2 Abs 3 Z 5 iVm § 27 EStG 1988 an den ggstdl Zinsen nicht eingeschränkt.

Da die vom Bw zu versteuernden Zinsen aus Deutschland stammten und es sich somit um ein Dreiecksverhältnis im internationalen Steuerrecht handelt, ist hier auch das DBA Deutschland, BGBl III 182/2002 (*Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*) zu beachten: Für den Streitzeitraum ist keine ständige Wohnstätte des Bw in Deutschland bekannt. Der Bw war im Streitzeitraum aufgrund einer ständigen Wohnstätte in Österreich iVm seinem Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich jedenfalls gemäß Art 4 DBA Deutschland in Österreich ansässig. Damit ist jedenfalls auch die persönliche Anwendbarkeit des DBA Deutschland auf den Bw für den Streitzeitraum gemäß Art 1 DBA Deutschland gegeben. Im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich

ist der Artikel 11 DBA Deutschland betreffend Zinsen anzuwenden; dort heißt es: „*(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.*“ Somit hat Österreich das Besteuerungsrecht an den Zinsen, die der Bw von 1. Jänner 2007 bis 31. Oktober 2008 aus Deutschland bezogen hat.

Diese Besteuerung erfolgt in Österreich gemäß § 37 Abs 8 EStG 1988 „*mit einem besonderen Steuersatz von 25%*“. Dies geschah mit den angefochtenen Bescheiden. Am Ende des § 37 Abs 8 EStG 1988 befindet sich aber auch ein Unterabsatz, der mit einem Verweis auf § 97 Abs 4 EStG 1988 darauf hindeuten könnte, dass statt des besonderen Steuersatz von 25% eine Versteuerung zum allgemeinen Tarif vorzunehmen wäre, wenn diese günstiger wäre. Mit anderen Worten: Es wäre eine Kontrollrechnung vorzunehmen und die für den Steuerpflichtigen günstigere Methode anzuwenden:

Kontrollrechnung 2007	
Einkommen lt. Bescheid, Berufungsvorentscheidung u. Berufungsentscheidung	3.750,69 €
Ansatz der ausländischen Kapitaleinkünfte	6.910,00 €
Einkommen laut Kontrollrechnung	10.660,69 €
ausländische Progressionseinkünfte	48.786,15 €
Bemessungsgrundlage für Kontrollrechng.	59.446,84 €
Steuer laut Formel gemäß § 33 Abs 1	21.308,42 €
<u>Dies entspricht Durchschnittssteuersatz</u>	<u>35,84%</u>
<u>Anwendung auf Einkommen laut Kontrollrechnung ergibt Einkommensteuer (EST)</u>	<u>3.820,79 €</u>
Gegenüber Vergleichswert (EST laut BVE vor Anrechnung der Lohnsteuer)	2.977,60 €
Kontrollrechnung 2008	
Einkommen laut Bescheid und Berufungsentscheidung	6.387,03 €
Ansatz der ausländischen Kapitaleinkünfte	74,09 €
Einkommen laut Kontrollrechnung	6.461,12 €
ausländische Progressionseinkünfte	35.754,55 €
Bemessungsgrundlage für Kontrollrechng.	42.215,67 €
Steuer laut Formel gemäß § 33 Abs 1	13.255,37 €
<u>Dies entspricht Durchschnittssteuersatz</u>	<u>31,40%</u>
<u>Anwendung auf Einkommen laut Kontrollrechnung ergibt EST</u>	<u>2.028,79 €</u>
Vergleichswert (EST lt. Berufungsentscheidung vor Anrechnung der Lohnsteuer)	1.970,40 €

Die Kontrollrechnung zeigt für beide Streitjahre, dass die mit der Berufungsvorentscheidung (BVE) zur Einkommensteuer 2007 und dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 vorgenommene – und mit der vorliegenden Berufungsentscheidung (BE) bestätigte – Besteuerung der ausländischen Kapitalerträge mit dem besonderen Steuersatz von 25% jedenfalls günstiger für den Bw ist als es eine Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif wäre.

Somit hat sich der Ansatz der gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreien Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in den angefochtenen Bescheiden als richtig erweisen. Die Berufungen werden daher abgewiesen. Weiters hat sich der Ansatz der Zinseinkünfte des

Bw aus Deutschland des gesamten Jahres 2007 in der Berufungvorentscheidung (BVE) vom 21. Juli 2009 über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als richtig erwiesen. Da der Vorlageantrag vom 20. August 2009 gemäß § 276 Abs 2 und 3 BAO die BVE vom 21. Juli 2009 mit dem Ergehen der vorliegenden Berufungsentscheidung (BE) unwirksam macht und die vorliegende BE hinsichtlich 2007 über den ursprünglich angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 26. November 2008 abspricht, wird letztgenannter mit dem Spruch der vorliegenden BE nochmals im Sinne der BVE vom 21. Juli 2009 abgeändert. Eine Abänderung – jedoch zu Gunsten des Bw – ergibt sich auch hinsichtlich 2008 aus folgenden Gründen:

§ 41 Abs 4 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung bestimmt: „*Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätze des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 die Freigrenze von 2.000 Euro, beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30% des 2.000 Euro übersteigenden Betrages....*“

§ 67 Abs 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung bestimmt: „*Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt....*“

§ 67 Abs 12 EStG 1988 bestimmt zu den SV-Beiträgen: „*Die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.*“

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 wurde die gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 vorzunehmende Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 im Sinne der Rz 70 der LStR 2002 vorgenommen, wonach die steuerfreien sonstigen Bezüge auf den Freibetrag und die Freigrenze gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 anzurechnen sind und diese grundsätzlich verbrauchen.

Nach dieser Ansicht (übertragen auf denselben Freibetrag und dieselbe Freigrenze für Zwecke der Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988) waren im vorliegenden Fall durch den ‘Auslands’-Lohnzettel die Freigrenze von 2.000 € (beim

Jahressechstel) und der Freibetrag von 620 € (bei der Bemessungsgrundlage) verbraucht, sodass die Beträge im 'Inlands'-Lohnzettel bei Kennzahl 220 (Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2) iHv 236,35 € abzüglich darauf entfallende SV-Beiträge (Kennzahl 225) iHv 5,94 € eine Bemessungsgrundlage von 230,41 € ergaben. 6% davon ergaben die im Einkommensteuerbescheid 2008 angesetzten 13,82 € Steuer auf Sonstige Bezüge.

Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Tz 17.2 zu § 3 EStG, lehnt die Anrechnung gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreier Sonstiger Bezüge auf den Freibetrag bzw die Freigrenze des § 67 Abs 1 EStG 1988 ab. Dem wird hier aus den von *Fuchs* angeführten Gründen und aus folgendem Grund gefolgt:

Der (Progressions)Vorbehalt gemäß § 3 Abs 3 EStG 1988 bezieht sich auf „*die Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen*“; das Einkommen wird in § 2 Abs 2 EStG 1988 definiert; die Bemessungsgrundlage gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 für die Berechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge und die Bemessungsgrundlage gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 für die Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge im Rahmen der Veranlagung sind etwas anderes als das Einkommen iSd § 2 Abs 2 EStG 1988.

Die Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung der Steuer auf Sonstige Bezüge gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 ist im vorliegenden Fall für das Jahr 2008 mit 230,41 € niedriger als der Freibetrag von 620 €. Daher wird mit der vorliegenden Berufungsentscheidung der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend abgeändert, dass im beiliegenden Berechnungsblatt für die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 die Steuer auf Sonstige Bezüge mit 0 € angesetzt wird und sich in der Folge eine um 13,82 € höhere ESt-Gutschrift (=negativer Einkommensteuerbetrag) ergibt.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. Jänner 2010