



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.G-Straße, vertreten durch Exinger GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1013 Wien, Renngasse1/Freyung, vom 28. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 15. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit 1.6.2005 wurde sie von A (Wien) zu B nach Russland versetzt.

In der Einkommensteuererklärung des Jahres 2005 erklärte sie laufende steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 60.852,79, von denen sie € 15.683,71 als effektiv in Österreich steuerpflichtig bezeichnete. In einer Beilage führte sie aus, sie sei im Zeitraum vom 1.1.2005 bis 31.5.2005 an 25 Tagen in Österreich tätig gewesen. Sie habe neben einem Wohnsitz in Österreich auch einen Wohnsitz in Russland. In Russland befinde sich ihr Lebensmittelpunkt, weshalb sie nach dem DBA Österreich-Russland in Russland als ansässig gelte.

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung wurden die von der Bw. in Russland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 55.932,95 im Wege des Progressionsvorbehaltes in die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer einbezogen.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befinde sich ab 2005 in Russland, weshalb gemäß Art 23 DBA Österreich-Russland auf Grund der Ansässigkeit in Russland Österreich kein Recht auf Progressionsvorbehalt habe.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde fristgerecht der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. mit Schreiben vom 11.12.2006 ersucht

- bekanntzugeben, wie lange voraussichtlich ihr Tätigkeitsort in Russland liegen werde und eine allfällige mit dem Dienstgeber getroffene Vereinbarung vorzulegen,
- eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung vorzulegen
- nachweislich ihre persönlichen Beziehungen zu Russland und zu Österreich darzustellen und
- bekanntzugeben, welche wirtschaftlichen Beziehungen (über die nichtselbständige Tätigkeit hinaus) in Russland bestehen.

Da trotz mehrmaliger Verlängerung der Frist eine Vorlage der Unterlagen und eine Beantwortung der offenen Fragen nicht erfolgten, ersuchte die Behörde mit Schreiben vom 27. Juni 2007 die zum Nachweis abverlangten Unterlagen vorzulegen, andernfalls – gestützt auf die Tatsache, dass von der Bw. in den ersten fünf Monaten des Jahres 2005 Aufwendungen auf Grund berufsbedingter doppelter Haushaltsführung geltend gemacht wurden und Auslandsentsendungen in der Regel eher kurzfristig erfolgen - davon ausgegangen werde, dass die Bw. im Jahr 2005 in Österreich ansässig im Sinne des Art 4 Z 2 lit a DBA Russland gewesen sei.

Hingewiesen wurde die Bw. in diesem Schreiben weiters darauf, dass in Anwendung der Bestimmung des Art. 23 Z 2 DBA Russland nicht nur die in den Monaten 1-5/2005 in Russland erzielten Einkünfte, sondern auch die im Zeitraum 6-12/2005 erzielten Einkünfte zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen seien. Ergänzend wurde der steuerliche Vertreter der Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass die auf Österreich

entfallenden sonstigen Einkünfte im angefochtenen Bescheid nicht erfasst worden seien und dies daher im Zuge der Berufungserledigung nachzuholen sei.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2007 nahm die Bw. zum Schreiben vom 27. Juni 2007 wie folgt Stellung:

Ursprünglich sei die Versetzung nach Russland unter dem Vorbehalt einer Verlängerungsoption auf zwei Jahre erfolgt. Es sei aber von dieser Option Gebrauch gemacht worden und das vorläufige Ende der Versetzung zwischen der Bw. und ihrem Arbeitgeber einvernehmlich mit Ende 2008 festgelegt worden.

Ihr Welteinkommen für das gesamte Jahr 2005 sei aufgrund der Tatsache, dass sich der Lebensmittelpunkt nach Russland verlagert habe, mit dem für in Russland ansässige Personen anwendbarem Steuersatz von 13% besteuert worden.

Hinsichtlich ihrer persönlichen Beziehungen teilte die Bw. mit, dass sie ledig sei und von Anfang Jänner bis Ende Mai 2005 eine Wohnung in P gemietet habe. Ab Mai 2005 habe sie eine Wohnung in M gemietet, in der sie bis heute lebe. Sie habe zwar ihre Wohnung in Österreich beibehalten, halte sich aber überwiegend in Russland auf. Ihre Familie (Eltern, Geschwister) lebten in Tirol, sie besuche sie ein- bis zweimal im Jahr.

Im Zusammenhang mit ihrem wirtschaftlichen Lebensmittelpunkt führte die Bw. aus, es sei darauf abzustellen, von wo aus eine Person ihrer täglichen Arbeit nachgehe. Nach Ansicht des VwGH sei auch die Höhe der in den Vertragsstaaten erwirtschafteten Einkünfte ausschlaggebend (VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 und 98/14/0064). Da sie ihrer Tätigkeit von Russland aus nachgehe und es sich dabei um ihre einzigen Einkünfte handle, liege auch der wirtschaftliche Mittelpunkt in Russland.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. ist ledig. Sie wurde mit 1.6.2005 nach Russland versetzt. In der Zeit von Jänner bis Mai 2005 war sie an 25 Tagen in Österreich tätig, an den restlichen Arbeitstagen in Russland. Sie erklärte für diese Zeit laufende steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 60.852,79 Euro, von denen ein Anteil von 15.683,71 Euro auf Österreich entfiel. An Sonderzahlungen nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge entfiel ein Betrag von 3.737,45 Euro auf Österreich.

Der ursprünglich mit zwei Jahren befristete Vertrag mit ihrem Arbeitgeber wurde einvernehmlich um weitere zwei Jahre bis Ende 2008 verlängert.

Die Bw. hat sowohl in M als auch in W einen Wohnsitz. Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich in Russland.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bw. und die Ermittlungsergebnisse des Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Regierung der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl III Nr. 10/2003, ...dürfen 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.

Einkünfte aus Dienstverhältnissen werden grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem der Dienstnehmer ansässig ist. Der andere Vertragsstaat hat nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Tätigkeit in seinem Gebiet ausgeübt wurde.

Daraus folgt, dass die Gehälter der Bw. im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA Russland nur insoweit in Österreich zu versteuern waren, als die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wurde, für die in Russland ausgeübte Tätigkeit stand das Besteuerungsrecht Russland zu.

Entsprechend diesem Grundsatz wurden im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer lediglich jene Einkünfte der Bw. einer Besteuerung unterzogen, soweit die Bw. dabei in Österreich tätig geworden ist. Übersehen wurde dabei lediglich, die auf Österreich entfallenden sonstigen Einkünfte der Besteuerung zu unterziehen.

Strittig ist im vorliegenden Fall aber die Frage, ob die von der Bw. in Russland erzielten Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes zu Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer heranzuziehen sind oder nicht.

Gemäß Artikel 23 Abs. 1 lit a DBA Russland wird die Doppelbesteuerung in Österreich wie folgt vermieden:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Russischen Föderation besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Nach Artikel 23 Abs. 1 lit d DBA Russland dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach diesem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Voraussetzung für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist demnach, dass die Bw. 2005 in Österreich ansässig im Sinne des DBA Russland war.

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 auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist eine nach Abs. 1 natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs. 2 des Artikels 4 DBA Russland Folgendes:

- a) Die Person gilt 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);
- 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 in dem Staat ansässig, in dem sei ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hat die Bw. ihren Hauptwohnsitz seit 31.8.2004 in W.G-Straße . Für die Zeit ihrer Entsendung mietete die Bw. eine Wohnung in M. Sie verfügte daher im Streitjahr sowohl in Österreich als auch in Russland über eine ständige Wohnstätte.

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu prüfen, zu welchem Wohnsitz die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestanden, wobei unter persönlichen Beziehungen alle jene zu verstehen sind, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird. Von Bedeutung sind dabei

die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen.

Die stärkste persönliche Bindung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebener stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus (vgl. VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

Wendet man diese Grundsätze auf den zu beurteilenden Sachverhalt an, so ist davon auszugehen, dass die Bw. den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Streitjahr 2005 nach Russland verlagerte. Die persönlichen Beziehungen der Bw. zu Österreich, die nicht verheiratet ist, bestehen nämlich lediglich darin, ihre in Tirol lebenden Eltern, mit denen sie keinen gemeinsamen Haushalt führte, ein- bis zweimal jährlich zu besuchen. Darüber hinaus waren die beruflichen Bindungen der Bw. zu Russland in der Zeit ihrer Versetzung stärker als zu Österreich, zumal sie ihrer Erwerbstätigkeit von Russland aus nachging und es sich bei den dabei erzielten Einkünften um ihre einzigen Einkünfte handelte.

Darüber hinaus ist bei der Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht auf die Verhältnisse eines Jahres abzustellen, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum, wobei Zeiträume bis zu zwei Jahren aus österreichischer Sicht zu wenig sind, um daraus alleine Rückschlüsse auf Lebensmittelpunkt einer Person zu ziehen. Im vorliegenden Fall wurde die Versetzung ins Ausland über die ursprünglich vertraglich vorgesehenen zwei Jahre einvernehmlich auf vier Jahre verlängert und war daher bei Gesamtwürdigung der Verhältnisse davon auszugehen, dass die Bw. im Jahr 2005 den Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Russland verlagert hat. Die Bw. war somit im Streitjahr 2005 im Sinne des Art. 4 DBA Russland in Russland ansässig.

In Konsequenz der obigen Ausführungen waren die in Russland zu versteuernden Einkünfte nicht für Zwecke Tarifiermittlung heranzuziehen und daher der Berufung insoweit stattzugeben.

Eine Änderung ergibt sich aber aus der Einbeziehung der auf Österreich entfallenden – bisher irrtümlich nicht erfassten - sonstigen Bezüge.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. September 2007