

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerde vom 19.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt KL vom 11.07.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 zu Recht erkannt:

- I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer), ein x-er Staatsbürger, hat am 6. Mai 2010 dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 übermittelt. Als Wohnsitz wurde Adresse1 angegeben. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wurden mit 13.947,40 € ausgewiesen (BFG-Akt, S. 13 und 17).

2.) In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf Folgendes ausgeführt (vgl. BFG-Akt, S. 9).

*„Herr Pierre Eric NB wurde von seinem französischen Arbeitgeber, der Firma MN, ab 1. Februar 2008 befristet bis zum 31. Juli 2008 nach Österreich entsandt.*

*Herr NB hatte während seiner befristeten Entsendung seinen Wohnsitz in Frankreich aufgegeben und ab 4. Februar einen Wohnsitz in KL (Adresse1.1) begründet. Dieser Wohnsitz wurde von Herrn NB mit Ende der Entsendung aufgegeben. Demzufolge ist Herr NB im Veranlagungsjahr 2008 vom 4. Februar bis 3. August unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich.*

*Da Herr NB im Zeitraum vom 4. Februar bis 3. August 2008 über keinen Wohnsitz außerhalb von Österreich verfügt hat, ist er gem. Art 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/ Frankreich in Österreich ansässig. Österreich hat daher als Ansässigkeitsstaat von 4. Februar bis 3. August 2008 das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen. Herr NB hat eine Steuerausgleichsvereinbarung. Diese Vereinbarung kann als Nettovereinbarung angesehen werden. Die erhaltenen Nettobezüge wurden daher gemäß LStRL 2000, Rz. 1200 auf einen österreichischen Bruttobezug hochgerechnet.“*

Ergänzend wurde noch vorgebracht, es sei keine Lohnverrechnung durchgeführt worden. Der österreichischen Lohnverrechnung sei nämlich die Tatsache, dass der Bf in Österreich steuerpflichtig sei, nicht mitgeteilt worden.

3.) Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde erster Instanz, erging mit Ausfertigungsdatum 11. Juli 2013 der Einkommensteuerbescheid 2008. Abweichend von der eingereichten Einkommensteuererklärung wurde der Bf als beschränkt steuerpflichtig eingestuft. Dem Bf sei vom Arbeitgeber eine Wohnung zur Verfügung gestellt worden. Bei Begründung eines Wohnsitzes sei dessen Beibehaltung ein wesentliches Element. Dieses liege im Streitfall nicht vor.

Der vorgelegten Vereinbarung sei nicht zu entnehmen, dass ein Steuereinbehalt vereinbart worden sei, weshalb das L17 anhand der Bruttobezüge unter Abzug der SV-Beiträge erstellt worden sei.

4.) In der gegen den genannten Bescheid erhobenen Beschwerde vom 16. August 2013 wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, nach der Judikatur des UFS werde lediglich eine Mindestnutzung von zwei bis drei Monaten für ein Wohnsitzbegründung verlangt.

Bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei auf Basis der ausbezahlten Bezüge auf ein österreichisches Brutto hochgerechnet worden. Bei der Ermittlung des Nettoauszahlungsbetrages sei der vorgenommene Steuereinbehalt daher in Abzug zu bringen, andernfalls werde das Brutto hochgerechnet.

5.) In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2016 wurde unter Hinweis auf Judikatur und Literatur die Meinung vertreten, in zeitlicher Hinsicht sei die Sechs-Monats-Frist des § 26 BAO für das Vorliegen eines Wohnsitzes entscheidend. Den übermittelten monatlichen Lohnabrechnungen sei nicht zu entnehmen, dass ein Betrag zur Begleichung einer allfällig anfallenden Steuer einbehalten worden sei. Die Differenz zwischen Bruttolohn abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen sei als „Steuereinbehalt“ tituliert worden. Die unter dem Begriff „Autres Retenues“ erfolgten Abzüge laut vorliegenden Lohnberechnungen seien Großteils in PEE Fonds einbezahlt worden. Es handle sich daher nicht um einbehaltene Beträge um eine (allfällige) Steuer zu begleichen.

6.) Nach (mehrfacher) Fristverlängerung wurde mit Eingabe vom 13. Juni 2016 fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt. Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass eine Mindestnutzungsdauer für einen Wohnsitz erforderlich sei, lasse sich weder aus dem BAO Kommentar noch aus dem Gesetz ableiten. Für den Zeitraum der Entsendung habe die österreichische Wohnung den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf gebildet.

Während der Zeit der Entsendung des Bf nach Österreich seien seine Bezüge der „Tax Equalization“ unterworfen worden. Diese habe den Zweck, ins Ausland entsandte Arbeitnehmer vor zusätzlichen Steuerbelastungen im Ausland zu schützen, indem die tatsächlich zu zahlende Auslandssteuer vom Arbeitgeber übernommen werde. Im

Heimatland werde gleichzeitig vom Gehalt eine hypothetische Steuer abgezogen, welche grundsätzlich der Finanzierung der tatsächlichen Steuer diene.

II.) Sachverhalt:

1.) Der Bf war im Jahr 2008 für MV tätig. Er wurde von seinem (französischen) Arbeitgeber vom 1. Februar 2008 bis 31. Juli 2008 befristet nach Österreich als „Functional Cost Analyst“ entsandt (BFG-Akt, S. 9, Eingabe vom 25. April 2017, BFG-Akt, S. 70).

Der Bf hat an einem Trainingsprogramm der MN1 teilgenommen, das folgende Länder umfasst hat:

A	August 2007 – Jänner 2008
Österreich	Februar 2008 – Juli 2008
B	August 2008-Dezember 2008
C	Jänner 2009 – Juni 2009

2.) Für die internationale Entsendung des Bf wurde ua Folgendes vereinbart (BFG-Akt, S. 10 und 64 ff):

*„Home Country: France*

*Host Location: Austria*

*Position: MNV1*

*Position: FMP*

*Anticipated Start Date: 01-February-2008*

*Assignment End Date: 31-Juli-2008*

*Tax Equalization: Hypothetical Tax Deduction. MN1 will take certain actions for the purpose that, from tax viewpoint, you should not incur a significant monetary loss or gain as a result of international assignment. Specifically:*

*(i) MV2 shall be responsible for the payment or reimbursement to you of income taxes assessed against you by the host country and GB. governments on your MN1 source income, allowances and benefits during the time of and relating to your MKL assignment. MV2 shall also pay or reimburse income taxes assessed against you by the host country and GB. governments up to O 300,00 (GB.) of tax on your private source income during the time of and relating to your MKL assignment.*

*(ii) You consent to MV2 deducting from your base compensation and other MN1 source income, (including any amounts resulting from the exercise of stock options), the full amount of your GB. tax norm (those taxes you would have been required to pay on MN1 source income and private source income if you had remained in your home country as a tax resident, including local taxes).*

*(iv) You agree to submit all information necessary to complete an annual tax equalization of your hypothetical tax liability, if applicable, to MN1's Preferred Tax Provider. You also consent to MN1's Preferred Tax Provider submitting to MV2 copies of your tax equalizations. In the event that the annual tax equalization shows an amount due to*

*you, MV2 shall promptly reimburse such amount to you. In the event that the annual tax equalization shows an amount due MV2, you shall promptly reimburse such amount to you."*

3.) In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf die Meinung vertreten, die Vereinbarung könne als Nettolohnvereinbarung angesehen werden, weshalb die erhaltenen Nettobezüge auf einen österreichischen Bruttobezug hochgerechnet worden seien. Die laufenden Bezüge für die Monate Februar bis Juli 2008 wurden von der steuerlichen Vertretung des Bf wie folgt berechnet (BFG-Akt, S. 9):

	EUR
Summe lfd. Bezüge brutto	18.729,00
abzgl. Sozialversicherung	-2.922,13
abzgl. Steuereinbehalt	-2.953,98
Summe lfd. Bezüge netto	12.852,89

Auf Basis des Nettogehaltes von 12.852,89 € sei unter Berücksichtigung der anteiligen Sozialversicherung von 2.953,98 € ein gross-up durchgeführt worden, es ergebe sich daher ein Jahresbruttogehalt von 16.869,53 €.

4.) Der Steuereinbehalt wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf mit 492,33 x 6 (2.953,98 €) bekannt gegeben, das Grundgehalt wurde mit 3.121,50 x 6 (18.728,00 €), die französische Pflichtversicherung mit 485,69 x 5 + 493,68 (18.729,00 €) errechnet (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.2017, BFG-Akt, 7). Der Steuereinbehalt wurde aus dem „Estimated Assignment Compensation Worksheet“ übernommen (vgl. BFG-Akt, S. 86). Der Bruttolohn und die Pflichtbeiträge wurden hingegen den französischen Lohnzetteln entnommen (vgl. Schreiben vom 16.3.2011, BFG-Akt, S. 22, Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, BFG-Akt, S. 70).

5.) Nicht nachgewiesen wurde, wie die hypothetische Steuer laut „Estimated Assignment Compensation“ vom Arbeitgeber berechnet wurde, sowie ob und bejahendenfalls auf welche Art und Weise diese vom französischen Arbeitgeber (tatsächlich) einbehalten wurde. Ebenso wenig wurde der Nachweis erbracht, ob und bejahendenfalls wie die hypothetische Steuer in die (französische) Lohnabrechnung Eingang gefunden hat.

6.) Die vorgelegten Lohnzettel weisen neben der Sozialversicherung nachstehende Abzugsposten auf (vgl. Lohnzettel, BFG-Akt, S. 26):

Justment SDB/SM	252,49
PEE Fonds MN1	300,00
PEE Fonds Action	200,00
SG/RDS Abondement	19,40

DS TT	15,52
SG TT	74,49
SG Deductib. TT	158,30
Autres Retenues	1020,20

7.) Der in G geborene Bf war vom 12.02.2008 bis 22.07.2008 in Adresse 1.1., mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der Meldezettel weist den Vermerk „zugezogen von Frankreich“ auf. Als Unterkunftsgeber scheint MN1 L auf (BFG-Akt, S. 95).

8.) Nicht nachgewiesen wurde, dass der Bf seinen Wohnsitz in Frankreich tatsächlich aufgegeben hat.

9.) Der Bf war während seiner Entsendung (weiterhin) in Frankreich angestellt; die Entlohnung erfolgte durch LM (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25.7.2017, BFG-Akt, S. 69).

### III.) Beweiswürdigung:

Die Feststellungen gründen sich auf die in Klammer angeführten Dokumente sowie auf nachstehende Beweiswürdigung:

1.) Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 28. März 2017 (vgl. BFG-Akt, S. 66) wurde der Bf ersucht, für den Entsendezeitraum rechnerisch nachvollziehbar und in deutscher Sprache unter Angabe jeder Abzugspost darzulegen, wie die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit berechnet worden seien und anzuführen, inwieweit es sich bei den einzelnen Abzugsposten um Maßnahmen des Punktes Tax Equalization laut Entsendevertrag gehandelt habe.

Diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen. Es wurde nur die von der steuerlichen Vertretung vorgenommene Hochrechnung der Einkünfte laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 erläutert (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, BFG-Akt, S. 70.).

1.1.) Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 11. Mai 2017 wurde daher nachstehendes Ersuchen an den Bf gerichtet (vgl. BFG-Akt, S. 81) gerichtet:

*„3.) Den Entsendevertrag vom 9. Jänner 2008 ist zu entnehmen, dass ein Steuerausgleich durchgeführt wird. Unter dem Titel „Hypothetischer Steuerabzug“ wird ua geregelt, dass MV2 einige Maßnahmen setzen wird, um einen Gehaltsverlust zu vermeiden. Ua wird MV2 für die Erstattung bzw Bezahlung der Steuern im Gastland verantwortlich sein. Nähere Angaben zur getroffenen Vereinbarung und zur Berechnung der „HypoTax“ sind der Entsendevereinbarung aber nicht zu entnehmen.“*

*a.) Sie werden daher letztmalig ersucht, detailliert darzulegen, welche konkreten Vereinbarungen getroffen worden sind. Es ist daher der Nachweis zu erbringen, dass eine echte bzw originäre Nettolohnvereinbarung getroffen worden ist.*

*b.) Die Berechnung der „HypoTax“ ist rechnerisch nachvollziehbar darzulegen. Weiters ist zu erläutern wie die Berechnung erfolgt ist.*

*Die bloße Behauptung (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.2017) „Steuereinbehalt - hypothetische Steuer“ 492,33 x 6=2.953,98 reicht nicht aus.*

*Das in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.2017 erwähnte „Assignment Compensation Worksheet“ ist zur Einsichtnahme vorzulegen.“*

In Beantwortung des Vorhaltes wurde in der Eingabe vom 8. Juni 2017 ausgeführt (vgl. BFG-Akt, S. 83) die entsprechende Hypotax sei auf dem „Estimated Assignment Compensation Worksheet“ ausgewiesen. Dem Bf sei zugesichert worden, dass er während der Entsendung keinen höheren oder niedrigeren Nettolohn erhalte als wenn er in Frankreich geblieben wäre. Der Nettolohn sei nach französischem Steuerrecht durch die Heimatgesellschaft ermittelt worden. Der französische Bruttolohn abzüglich der Hypotax und der Sozialversicherung beziffere den vereinbarten Nettolohn. Mit diesen allgemein gehaltenen Behauptungen wurde der Nachweis der Berechnung und des Einbehalts der Hypotax durch den französischen Arbeitgeber nicht erbracht.

In dem ohne (ergänzendes) Vorbringen vorgelegten „Estimated Assignment Compensation Worksheet“, dem Illustrationszweck zukommt, ist die „Home Hypothetical Federal Tax“ mit 492,33 € ausgewiesen. Dem vorgelegten Auszug von Teilen der KMNH sind Regelungen hinsichtlich der Tax Equalization zu entnehmen. Ob diese (auch) auf das Beschwerdejahr anzuwenden sind, ist dem Auszug jedoch nicht zu entnehmen. Nach den vorgelegten Unterlagen (BFG-Akt, S. 84 ff) findet der Steuerausgleich in zwei Fällen statt:

- \* Tax equalization for company source income and
- \* Tax equalization for private source income, up to 300,00 of worldwide tax.

Der Steuerausgleich betrifft ua das Grundgehalt, Bonuszahlungen, Überstundenzulagen etc. und soll der Betroffene so gestellt werden, als ob er in seinem Heimatstaat geblieben wäre.

1.2.) Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde der Bf ersucht nachzuweisen, dass die Hypotax laut „Compensation Worksheet“ tatsächlich in die (französische) Lohnabrechnung Eingang gefunden hat.

Diesem Ersuchen konnte nicht entsprochen werden. Der steuerlichen Vertretung des Bf würden keine (weiteren) Informationen und Dokumentationen zur Verfügung stehen.

1.3.) In der Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2016 hat das Finanzamt bereits ausgeführt, den vorgelegten (monatlichen) Lohnzetteln sei nicht zu entnehmen, dass ein Betrag zur Begleichung einer (allenfalls) anfallenden Steuer einbehalten werden sei. Der Beschwerdevorentscheidung, der Vorhaltwirkung zukommt, hält der Vorlageantrag vom 13. Juni 2016 in sachverhaltsmäßiger Hinsicht (trotz mehrfacher Fristverlängerung zur Einholung von Informationen aus dem Ausland) nichts Stichhaltiges entgegen. Der tatsächliche Einbehalt einer Hypotax durch den französischen Arbeitgeber konnte im Beschwerdefall nicht nachgewiesen werden. Die (bloße) Behauptung, da der Steuerausgleich im Entsendevertrag vereinbart worden sei, könne sehr wohl vom Abzug einer hypothetischen Steuer ausgegangen werden, stellt keinen Nachweis dar, zumal die

einzelnen Abzugsposten laut Lohnverrechnung nicht einmal ansatzweise konkretisiert werden konnten.

2.) Was die (behauptete) Wohnsitzaufgabe in Frankreich anbelangt, wurde der Bf ersucht, diese durch geeignete Unterlagen (zB Vorlage von Meldebestätigungen, Kündigung des Mietvertrages, Auflösung des Hausstandes, der Bankverbindungen, Abmeldung des Kraftfahrzeuges etc) nachzuweisen. Gleiches gilt für das Beschwerdevorbringen, wonach er im Entsendezeitraum den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt habe (vgl. Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes vom 28. März 2017, BFG-Akt, S. 65 und BFG-Akt, S. 81).

2.1.) Auch diesem Ersuchen konnte nicht entsprochen werden. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde ausgeführt, die Steuerberatungskanzlei habe die Mitarbeiter im internationalen Personaleinsatz unterstützt. Die Autorisierung durch MN umfasse nur das Jahr 2008, mit dem Bf bestehe kein persönlicher Kontakt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, BFG-Akt, S. 68). Zu diesem Vorbringen ist zu bemerken, dass diese Erläuterungen den Bf bzw seine steuerliche Vertretung von einer (allfälligen) Beweispflicht nicht entbinden. Der Bf ist verpflichtet, über Vorhalt den Sachverhalt zu konkretisieren und Beweise anzubieten.

2.2.) In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde in der Eingabe vom 25. April 2017 ausgeführt, als Bestandteil der steuerlichen Unterstützung habe der Bf während seiner Entsendung ein Gespräch mit Ernst & Young in den betroffenen Ländern geführt und im Steuerfragebogen folgende Angaben gemacht:

<i>Did you maintain a home in your home country or in other countries (not host country) while residing in your host country?</i>	<i>No</i>
<i>(...) Please provide us a additional information</i>	<i>No residence maintained in home country as stated in previous screen</i>

Allein mit diesen Angaben aus dem Steuerfragebogen wurde der Nachweis einer Wohnsitzaufgabe in Frankreich nicht erbracht, zumal nicht festgestellt werden kann, ob diese Angaben (allein) auf bloßen Behauptungen des Bf beruhen oder ob Nachweise für diese Angaben angefordert und erbracht worden sind. Gleiches gilt für die Vorlage des Formulars E 101.

#### IV. Rechtslage und Erwägungen:

1.) Vorweg ist festzuhalten, dass es sich im Beschwerdefall um einen Auslandssachverhalt (Abzug einer Hypotax durch den französischen Arbeitgeber, Aufgabe eines Wohnsitzes in Frankreich zur Absolvierung eines zweijährigen Traineeprogrammes mit halbjährlichen Aufenthalten in vier Nationen) handelt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige

Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungspflichten geringer sind. Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115, Rz 10 und die dort angeführte Judikatur).

2.) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Für die Auslegung des Begriffs „Wohnsitz“ ist § 26 Abs. 1 BAO maßgebend, wonach jemand eine Wohnung unter Umständen innehalt, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Es müssen die Voraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung derselben“ sowie die „Beibehaltung und Benutzung“ kumulativ vorliegen. Ungeachtet der Ausprägung der einzelnen Merkmale ist „stets das Gesamtbild“ und die Erfüllung des Gesamttatbestandes mit all seinen Tatbestandselementen von Bedeutung (Jakom/Marschner, EStG 2106, § 1 Rz 23 ff.).

2.1.) Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten.

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich und oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Eine unterbrochene tatsächliche Benutzung ist nicht nötig. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 20.6.1990, 89/16/0020 reicht es, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (2 bis 3 Monate) benutzt wird, wie es zB der Fall ist, wenn sich die Person in den Räumen zur Erholung, anlässlich einer Inlandsbesuches, zu Studienzwecken uÄ aufhält.

Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, wird in der Literatur auf die Sechsmonatsfrist des § 26 Abs.2 BAO abgestellt (vgl. Ritz; BAO 5, § 26 Rz 1-12).

2.2.) Nach Loukota ist für eine Wohnsitzbegründung entscheidend, dass jemand

- \* die Verfügungsgewalt über eine inländische Wohnung innehalt und
- \* die Wohnung erkennbar als solche beibehalten will und
- \* die Wohnung auch tatsächlich als solche benutzt.

Bereits beim zweiten Tatbestandselement spielt nach Loukota die zeitliche Dauer eine Rolle. Es muss objektiv aus den Umständen erkennbar sein, dass die Wohnung beibehalten werden soll. Hier bietet sich nach Meinung des Autors an, auf die Sechs-Monatsfrist des § 26 BAO für den gewöhnlichen Aufenthalt zurückzugreifen. Beim dritten Tatbestandselement kann bei einer restriktiven und rein wortlautorientierten Auslegung keine Frage nach einer zulässigen zeitlichen Nutzungsdauer auftreten. Der Gesetzeswortlaut lässt jedes Benutzen einer Wohnung wohnsitzbegründend wirken,

weshalb der Verwaltungsgerichtshof bemüht ist, eine überspitzte Gesetzesauslegung zu vermeiden. Der Gerichtshof verweist daher immer darauf, dass der Abgabepflichtig die Wohnungen jeweils für Monate oder doch für einige Wochen im Jahr benutzt hat (vgl. Loukota, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischen Zweitwohnsitz, SWI 2004, 53).

2.3.) Eine natürliche Person ist nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Österreich/Frankreich in einem Staat ansässig, wenn sie dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist eine Person in beiden Staaten ansässig, ist nach der in Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich/Frankreich festgelegten Prüfreihenfolge festzustellen, in welchem Vertragsstaat die Person als ansässig gilt.

2.4.) Was die vom Bf zitierten Judikate anbelangt, ist festzuhalten, dass diese in sachverhaltsmäßiger Hinsicht mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar sind. Wie schon das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2016 im Ergebnis ausgeführt hat, handelt es sich sowohl beim Erkenntnis vom 22.3.1991, 90/13/0073 als auch bei jenem vom 4.12.1969, 319/69 um Entscheidungen zu Zweitwohnsitzen, die im Eigentum des jeweiligen Beschwerdeführers standen. Gleiches gilt für das Erkenntnis des VwGH vom 20.6.1990, 89/16/0020.

2.5.) Zur Wohnsitzbegründung des Bf in Österreich wurde im Vorlageantrag vom 13. Juni 2016 ausgeführt, nach Auskunft von NBVG sei der Bf als nicht-ansässig in Frankreich betrachtet worden, da er über keinen französischen Wohnsitz verfügt habe. Nach dem Entsendevertrag sei eine Entsendung für sechs Monate mit Verlängerungsmöglichkeit geplant gewesen. Im Vertrag sei festgehalten, dass die Entsendung fünf Jahre nicht überschreiten dürfe. Der Bf habe in Österreich über Räumlichkeiten verfügt, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet gewesen seien. Über diese habe er auch jederzeit verfügen können. Letztgenanntes Vorbringen kann im Beschwerdefall nicht geprüft werden, da die steuerliche Vertretung des Bf weder Angaben zum Inhalt eines (allfälligen) Mietvertrages (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, Punkt 4, BFG-Akt, S. 69) noch zur Art und Ausmaß einer (sonstigen) Nutzungsvereinbarung machen konnte (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juni 2017, BFG-Akt, S. 90).

2.6.) Zur Entsendedauer wurde im Vorlageantrag noch ausgeführt, es sei eine Entsendedauer von sechs Monaten mit Verlängerungsoption geplant gewesen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2107 wurde hingegen dargelegt, der Bf habe an einem Traineeprogramm mit vier Rotationen über einen Zeitraum von zwei Jahren teilgenommen. Bei Bedarf könne eine Rotation um ein paar Wochen verlängert werden. Es könne auch eine weitere Rotation im selben Land stattfinden. Beide Fälle würden äußerst selten vorkommen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, BFG-Akt, S. 68).

Mit diesem Vorbringen hat der Bf eine (geplante) über die Sechs-Monats-Frist des § 26 BAO hinausgehende Nutzung des Objektes Straße3 in KL nicht nachgewiesen.

2.7.) Hinzu kommt noch, dass im Beschwerdefall die Aufgabe des französischen Wohnsitzes nicht nachgewiesen werden konnte. Auf Punkt III. 2 dieses Erkenntnisses

wird verwiesen. Auch wenn Frankreich über kein dem österreichischen Meldewesen vergleichbares System verfügt, muss der Bf die (behauptete) Wohnsitzaufgabe erforderlichenfalls unter Beweis stellen können. Darüber hinaus mangelt es dem Beschwerdevorbringen zum Wohnsitz in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zudem an der notwendigen Substantiierung. Zur Frage der An- und Abmeldung eines (allfälligen) Kraftfahrzeuges musste sich die steuerliche Vertretung auf Vermutungen beschränken (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2017, Punkt, 3, BFG-Akt, S. 69). Das Vorbringen, wonach der Bf während seiner Entsendung den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt haben soll, ist ebenfalls auf der Behauptungsebene geblieben und auch nicht näher präzisiert worden.

Anzumerken ist, dass der österreichische Meldezettel den Vermerk „zugezogen von Frankreich“ enthält, obwohl der Bf (tatsächlich) aus Großbritannien zugezogen sein und einzig dort einen Wohnsitz gehabt haben soll (vgl. BFG-Akt, S. 95). Die Rechtfertigung der steuerlichen Vertretung hierfür (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juni 2017, BFG-Akt, S. 83), der Bf habe aufgrund sprachlicher Barrieren (wahrscheinlich) das Meldeformular dahingehend interpretiert, dass er als französischer Staatsbürger aus Frankreich zugezogen sei, hält der das Bundesfinanzgericht für nicht glaubwürdig.

2.8.) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bf weder eine Wohnsitzaufgabe in Frankreich noch einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich nachgewiesen hat. Der Bf hat während seiner Entsendung in Adresse 1.1. Räumlichkeiten genutzt. Art, Ausmaß und Dauer der (tatsächlichen) Nutzung sind nicht feststellbar. Ein über die Sechs-Monats-Frist des § 26 BAO hinausgehende Nutzungsvereinbarung der Räumlichkeiten konnte nicht nachgewiesen werden. Das Tatbestandselement des Beibehaltens einer Wohnung ist im Beschwerdefall zu verneinen. Der Eintritt einer unbeschränkten Steuerpflicht ist nicht gegeben ist.

3.) Bei Auslandsentsendungen gibt es verschiedene Steuerausgleichstechniken, eine davon ist die Tax Equalization. Diese Methode soll den Arbeitnehmer vor zusätzlichen Steuerbelastungen im Ausland schützen. Hierzu werden in Entsendeverträgen oder Entsenderichtlinien häufig Nettolohnvereinbarungen getroffen.

Durch den Abzug einer Hypotax soll der Arbeitnehmer insoweit gleich gestellt werden, als er das gleiche Nettogehalt erwirtschaften soll, das er bei einer Besteuerung im Heimatland erhalten würde. Von diesem einbehaltenen Betrag soll vom ausländischen Arbeitgeber die im Einsatzland anfallende Steuer beglichen werden.

3.1.) Häufig wird die in Abzug gebrachte Hypotax innerbetrieblich einem Topf zugeführt, aus dem die tatsächlich zu entrichtende Einkommensteuern vom Arbeitgeber entrichtet werden (Steuertopfmodell). Je nach Vertragsgestaltung können ua nachstehende Varianten vorliegen:

\* Abzug einer Hypotax ohne individuelle Zweckwidmung der im Topf befindlichen Beträge und ohne Rückzahlungsmöglichkeit eines Topfüberhangs an die Mitarbeiter,

\* Abzug einer Hypotax ohne individuelle Zweckwidmung der im Topf befindlichen Beträge jedoch Rückzahlungsmöglichkeit eines Topfüberhangs an die Mitarbeiter auf Basis eines innerbetrieblichen Aufteilungsschlüssels,

\* Abzug einer Hypotax mit individueller Zweckwidmung der im Topf befindlichen Beträge samt Abgleich mit einer im konkreten Fall tatsächlich anfallenden Einkommensteuer. In diesem Fall liegt keine originäre Nettolohnvereinbarung vor; der Abzugsbetrag stellt eine unabhängig von seiner Bezeichnung eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuer dar. Bei der Abgabenberechnung ist daher vom Bruttopreis auszugehen (vgl. Ludwig, Berücksichtigung einer „Hypotax“ bei einer Entsendung, SWI 2013, 411 ff.).

3.2.) Im Beschwerdefall wird immer wieder betont, dass vom französischen Arbeitgeber eine Hypotax einbehalten bzw. ein Nettolohn von 12.852,89 € (Bruttobezüge 18.729,99 € abzgl. 2.953,98 € Sozialversicherung abzgl. 2.953,98 € Hypotax) ausbezahlt worden sei. Den vorgelegten französischen Lohnzetteln ist jedoch nicht zu entnehmen, dass dem Bf ein Betrag von 12.852,89 € ausbezahlt worden ist. Ein (monatlicher) Abzug einer Hypotax von 492,33 € kann den Lohnzetteln ebenfalls nicht entnommen werden. Im Beschwerdefall sind monatliche Abzüge von 300 € bzw. 200 € in Fonds (PEE Fonds MN1 und PEE Fonds Action) einbezahlt worden. Welcher Rechtsnatur dieser Fonds haben konnte im Beschwerdefall nicht geklärt werden. Die (tatsächliche) Umsetzung einer Hypotax in der (französischen) Lohnverrechnung wurde nicht nachgewiesen. Auf Punkt III. 1 dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Hinzu kommt noch, dass der Bf – wie bereits dargelegt – den Ausführungen des Finanzamtes, ein Großteil der Abzüge sei in Fonds einbezahlt worden, in sachverhaltmäßiger Hinsicht nichts entgegengesetzt. Der Verweis auf die Rz 1200 der Lohnsteuerrichtlinien, denen keine Bindungswirkung zukommt, vermag die gebotene Sachverhaltsklärung nicht zu ersetzen.

Insoweit der Bf im Vorlageantrag vom 13. Juni 2016 darauf hinweist, nicht von ausschlaggebender Bedeutung sei, wie der Steuereinbehalt tituliert worden sei, ist ihm zu erwidern, dass er jeglichen Nachweis schuldig geblieben ist, dass es sich bei den Einzahlungen in die Fonds oder den anderen Positionen des Lohnzettels (tatsächlich) um eine abzugsfähige Hypotax gehandelt hat. Der Bf vermochte weder die unter dem Titel Autres Retenues abgezogenen Positionen zu benennen, noch deren Funktion zu präzieren. Dem Beschwerdevorbringen fehlt es auch in diesem Bereich an der notwendigen Substantiierung. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

#### V.) Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen (Nachweis der Wohnsitzaufgabe bzw einer abzugsfähigen Hypotax) handelt.

Innsbruck, am 24. November 2017