

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) des A**** B****, Adr-Bf****, vertreten durch Ernst & Young StB- und WP GmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber, der R**** GmbH befristet von 1.6.2003 bis 31.5.2005 zur Konzerngesellschaft R**** AB (Konzernmutter) nach Schweden entsandt.

Für die Zeit seiner befristeten Entsendung behielt der Beschwerdeführer seinen österreichischen Wohnsitz bei und begründete in Schweden einen weiteren Wohnsitz.

Während dieser Zeit blieb der Beschwerdeführer Dienstnehmer der österreichischen R**** GmbH.

Die Zeit in Schweden war im Entsendungsvertrag als Fortsetzung des Beschäftigungsverhältnisses mit der R**** GmbH definiert. Der Beschwerdeführer blieb im österreichischen Sozialversicherungs- und Pensionssystem. Für die Dauer der Entsendung zahlte die R**** GmbH weiter die Beiträge für die betriebliche Alters- und

Hinterbliebenenvorsorge für den Beschwerdeführer ein. Das Kündigungsrecht verblieb bei der R**** GmbH (Vorhaltsbeantwortung vom 18.10.2010, AS 49 ff/2005; Vorlageantrag).

Gegenstand der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Schweden war "Supply Chain Planner".

Während der insgesamt dreijährigen Dauer seines Aufenthaltes in Schweden war der Beschwerdeführer in das Unternehmen der R**** AB eingegliedert, er war deren Weisungen und Vorschriften unterworfen, seine Arbeitszeiten sowie sein Urlaubsanspruch richteten sich nach den Regeln der R**** AB (Entsendungsvertrag AS 52 ff/2005).

Das Gehalt des Beschwerdeführers wurde während der Zeit der Entsendung von der österreichischen R**** GmbH weiterbezahlt.

Die R**** GmbH verrechnete die während der Dauer der Entsendung entstandenen Gehaltsaufwendungen für den Beschwerdeführer der schwedischen R**** AB (Aktenvermerk über ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter am 17.8.2010, AS 41/2005).

In Schweden wurde der Beschwerdeführer aufgrund seiner tatsächlichen physischen Anwesenheit bzw seiner wirtschaftlichen Eingliederung an seinem schwedischen Arbeitsplatz der schwedischen Steuerpflicht unterworfen (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005, AS 22/2005).

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2005 Einkünfte von insgesamt 94.504,90 €, wovon auf seine Tätigkeit in Schweden 50.520,08 € entfielen; in Schweden entrichtete er eine Einkommensteuer von umgerechnet 24.698,78 € (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005, AS 22 f/2005; schwedischer Steuerbescheid AS 64 ff/2005).

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die vom Beschwerdeführer für das Jahr 2005 in Schweden bezahlte Einkommensteuer in Österreich anzurechnen ist.

Der Beschwerdeführer legte Kopien des Entsendungsvertrages und des Dienstvertrages mit dem österreichischen Arbeitgeber vor und erklärte, es gebe keinen separaten Dienstvertrag mit der schwedischen Konzerngesellschaft.

Das Finanzamt verweigerte eine Anrechnung der schwedischen Steuer. Gemäß Art 13 Abs 2 DBA-Schweden könnten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur im Wohnsitzstaat besteuert werden, wenn der Aufenthalt während des Kalenderjahres nicht länger als 183 Tage dauere. Da der Aufenthalt des Beschwerdeführers in Schweden im Kalenderjahr 2005 nur von Jänner bis Mai gedauert habe und die Entlohnung durch den österreichischen Arbeitgeber erfolgt sei, habe Schweden kein Besteuerungsrecht und sei die in Schweden abgeführte Einkommensteuer in Österreich nicht anrechenbar.

Der Beschwerdeführer bringt zusammengefasst vor, gemäß der schwedischen Praxis erfolge die Auslegung des Arbeitgeberbegriffes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, was im Streitfall sowohl zu einem unterjährigen Steuerabzug als auch zu einer Erklärungspflicht des Beschwerdeführers in Schweden während der gesamten Dauer

der Entsendung (2003 bis 2005) geführt habe. Er verweise auf die EAS 3108 vom 17.12.2009, wonach Österreich den ausländischen Arbeitgeberbegriff anerkennen müsse und bei Qualifikationskonflikten auf Grund unterschiedlicher Auslegung von Abkommensvorschriften als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung tunlichst zu vermeiden habe sowie auf das OECD-Musterabkommen 2010, wonach im Zweifelsfall das Recht des Quellenstaates für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgeblich sein solle und korrespondierend der Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person verpflichtet sein solle, Entlastungsmaßnahmen (Steuerfreistellung gemäß Art 23 A oder Steueranrechnung gemäß Art 23 B OECD-MA) zu gewähren.

Er beantrage daher, die Anrechnung der ausländischen Steuer in Höhe von 20.570,60 € [(Quellenstaatseinkünfte x österreichische Einkommensteuer) / gesamtes Welteinkommen].

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Berufung ist daher als Beschwerde zu verstehen und wird in der Folge als solche bezeichnet.

Die zu Beginn dieses Erkenntnisses getroffenen Feststellungen sind unstrittig bzw gründen sich auf die jeweils angeführten Beweismittel.

Rechtlich folgt daraus:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (idF DBA-Schweden) lauten:

" Artikel 13

(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen), die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

(2) Abweichend von Absatz 1 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer entweder

a) sich vorübergehend, insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz nur in dem erstgenannten Staat hat, und für seine Tätigkeit nicht zu Lasten einer in dem anderen Staat befindlichen Betriebstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird, oder

b) ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten (insbesondere bei dem Konsortium "Scandinavian Airlines System") tätig ist.

(3) - (4) [...]

Artikel 20

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte oder hat sie Vermögen, so können diese Einkünfte oder dieses Vermögen - auch wenn das Besteuerungsrecht nach den vorstehenden Artikeln dieses Abkommens dem anderen Staat zusteht - vorbehaltlich des Absatzes 2 im erstgenannten Staat besteuert werden. Der Staat, in dem die Person ihren Wohnsitz hat, rechnet jedoch

a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;

b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf Einkünfte oder Vermögen entfällt, die der Besteuerung im anderen Staat unterliegen.

(2) [...]

Artikel 24

(1) Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen der beiden Staaten ist, soweit sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt, jeder in diesem Abkommen nicht umschriebene Begriff nach den Gesetzen dieses Staates auszulegen, die sich auf die Steuern im Sinne des Abkommens beziehen.

(2) - (3) [...]"

Der Beschwerdeführer hatte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich, gemäß Art 2 Abs 3 lit a DBA-Schweden war daher im Streitjahr Österreich der Wohnsitzstaat des Beschwerdeführers.

Im Jahr 2005 hielt sich der Beschwerdeführer weniger als 183 Tage in Schweden auf.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind gemäß Art 13 Abs 1 DBA-Schweden grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu besteuern.

Gemäß Art 13 Abs 2 DBA-Schweden sind (im hier relevanten Zusammenhang) abweichend von diesem Grundsatz Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Wohnsitzstaat zu besteuern, wenn der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhältig ist und für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit „von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz“ nur im Wohnsitzstaat hat.

Da der Beschwerdeführer im Streitjahr weniger als 183 Tage in Schweden aufhältig war, ist damit Voraussetzung für ein österreichisches Besteuerungsrecht, dass der Beschwerdeführer von einem Arbeitgeber entlohnt wurde, der seinen Wohnsitz in Österreich hatte.

Das Gehalt des Beschwerdeführers wurde zwar von der R**** GmbH weiterbezahlt, allerdings wurden die Gehaltsaufwendungen von dieser an die schwedische R**** AB weiterverrechnet. Der Gehaltsaufwand wurde daher wirtschaftlich von der schwedischen R**** AB getragen.

Der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren (vgl VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003 zum inhaltlich entsprechenden Art 15 Abs 2 lit b DBA-Italien).

Entscheidend ist, ob die Vergütung vom im Wohnsitzstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl in diesem Sinne VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 zum inhaltlich entsprechenden Art 15 Abs 2 lit b DBA-CSSR).

Da eine Weiterverrechnung des Arbeitslohnes an das Beschäftigerunternehmen erfolgt ist, wurde die Vergütung letztlich auch von diesem Beschäftigerunternehmen wirtschaftlich getragen. Entsprechend war die Voraussetzung des Art 13 Abs 2 lit a DBA-Schweden nicht erfüllt, sodass die 183-Tage-Regel keine Anwendung finden konnte: Österreich muss daher den auf die Auslandstätigkeit entfallenden Arbeitslohn entlasten (vgl dazu auch *Kofler/Rosenberger*, RuSt 2013: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2013/618, 632 ff [634]).

Gemäß Art 20 Abs 1 lit a DBA-Schweden ist daher die in Schweden gezahlten Steuer anzurechnen.

Der Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Frage, wie der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers im DBA-Recht auszulegen ist, wurde durch die angeführte Rechtsprechung geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen; es liegt damit keine grundsätzliche Rechtsfrage vor. Die Revision erweist sich damit als nicht zulässig.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 9. Jänner 2015