

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Ernst & Young Stb u Wt GmbH, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, vom 05.05.2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 27.04.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Artikel 133 Abs 4 B-VG unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die vertretene Beschwerdeführerin (Bf) war im Streitjahr nichtselbständig bei XY Österreich beschäftigt. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 erklärte sie uA inländische Einkünfte aus nsA sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 128.049,41.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 27.04.2011 setzte das Finanzamt (FA) Einkünfte aus nsA laut Lohnzettel XY Österreich iHv EUR 271.726,92 an und ermittelte ein diesbezügliches Einkommen iHv EUR 268.438,34. Die ausländischen Einkünfte wurden mit EUR 128.049,41 berücksichtigt, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz iHv EUR 396.487,75 ergab. Es wurde ein Durchschnittssteuersatz iHv 47,54% errechnet und auf das Einkommen iHv EUR 268.438,34 angewendet, sodass sich eine Steuer vor Abzug der Absetzbeträge iHv EUR 127.615,59 ergab.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 05.05.2011 brachte die Bf vor, sie sei im Streitjahr zur XY in die Tschechische Republik entsandt worden und dort von 01.06.

– 31.12.2009 tätig gewesen. Bereits vorher sei sie regelmäßig auf Dienstreisen in der Tschechischen Republik gewesen. Diese habe daher als Tätigkeitsstaat gemäß Art 15 Abs 2 lit a DBA Tschechien das Besteuerungsrecht auf die aliquoten Bezüge für diese Arbeitstage. Im DBA sei die Freistellungsmethode vereinbart worden. Die Bf hätte 2009

insgesamt 226,5 Arbeitstage gehabt, wobei 139 Arbeitstage auf Tschechien entfielen. Gemäß Art 14 Abs 2 DBA Tschechien habe daher Tschechien das Besteuerungsrecht auf die aliquoten Bezüge für diese Arbeitstage. Die XY Österreich habe daher eine Korrektur des übermittelten Lohnzettels durchgeführt. Im Zuge der Veranlagung seien die berichtigten Lohnzettel nicht berücksichtigt worden. In der Beilage befänden sich Kopien der berichtigten Lohnzettel. Es werde die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel beantragt.

Die entsprechenden Lohnzettel waren beigelegt.

In der abweisenden BVE vom 14.11.2011 führte das FA aus, es sei laut UFS 22.01.2009, RV/3057-W/08, kein Lohnzettelsplitting durchzuführen. Der UFS komme nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass die typischen Arbeitgeberaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden und nicht auf die ausländische Konzerntochter übergegangen sind. Somit seien die Einkünfte aus nsA, die der Arbeitnehmer für seine Tätigkeit bei der Konzerntochter bezogen habe, in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Im Vorlageantrag wurde iW vorgebracht, der österreichische Wohnsitz sei während der Entsendung beibehalten worden. Demnach sei die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Lebensmittelpunkt der Bf sei in Österreich verblieben und daher sei sie in Österreich weiterhin ansässig.

Tschechien habe als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, welche auf die 2009 in Tschechien ausgeübten 139 Arbeitstage entfielen.

Sämtliche Bezüge seien im Rahmen der österreichischen Gehaltsabrechnung vom österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt und dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden. Um eine Doppelbesteuerung der in Tschechien steuerpflichtigen Bezüge in Österreich zu vermeiden, habe die XY Österreich GmbH eine Lohnzettelkorrektur durchgeführt. Die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten auf Tschechien entfallenden Einkünfte iHv EUR 128.049,41 seien in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung für 2009 in der Kz 453 berücksichtigt. Es werde daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der korrigierten Lohnzettel 2009 beantragt.

In die Berechnung der 183 Tage seien gemäß DBA Tschechien alle Tage der körperlichen Anwesenheit und auch Tage, die außerhalb des Tätigkeitsstaats verbracht werden, wie Samstage, Sonntage, Urlaubstage etc, die unmittelbar mit der Beschäftigung des Empfängers in diesem Staat zusammenhängen und nach denen die Beschäftigung in diesem Staat fortgesetzt wird, einbezogen worden.

Die Bf sei während des Entsendungszeitraumes von 7 Monaten zu 100% für Tschechien tätig gewesen.

Somit sei XY Tschechien in dieser Zeit nicht nur der wirtschaftliche Arbeitgeber, auch die 183 Tage seien überschritten worden.

Es werde daher die Freistellung der Einkünfte für die tschechischen Arbeitstage anhand der Lohnzettelberichtigung beantragt.

Mit Vorhalt vom 28.01.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht um Beantwortung folgender Fragen und Übermittlung von Unterlagen/Nachweisen:

1. Sie bringen vor, Sie seien im Streitjahr 2009 zur XY in die Tschechische Republik entsandt worden und dort von 01.06. – 31.12.2009 tätig gewesen. Bitte legen Sie den Entsendungsvertrag vor.
2. Wer war Ihr Dienstgeber in der Tschechischen Republik?
3. Wurden die von XY Österreich während der Entsendung gezahlten Bezüge weiterverrechnet? Bitte um Vorlage der die Arbeitskräftegestellung regelnden vertraglichen Vereinbarung oder ähnliche Nachweise.
4. Wer war wirtschaftlicher Arbeitgeber während der Entsendung? Um Nachweis wird ersucht.
5. Was war Ihr genauer Tätigkeitsbereich in Österreich und in der Tschechischen Republik? Wo war Ihr Dienstort in der Tschechischen Republik?
6. Bitte um einen Nachweis, dass Sie während der Entsendung ausschließlich ("zu 100%") in der Tschechischen Republik tätig waren.
7. Bitte um einen Nachweis, dass die Tschechische Republik das Besteuerungsrecht während der Entsendung in Anspruch genommen hat (Steuerbescheid).
8. Sie machen in der Steuererklärung unter Progressionsvorbehalt stehende steuerbefreite Einkünfte aus nsA iHv EUR 128.049,41 geltend. Laut Aktenlage stimmt dieser Betrag nicht mit dem korrigierten Lohnzettel überein. Um Aufklärung wird gebeten.
9. Wie hoch waren Ihre Einkünfte aus nsA 2009 (die auf die Entsendung entfallenden Einkünfte inkludierend) insgesamt? (Anm: Vom Finanzamt wurde eine Bemessungsgrundlage iHv EUR 396.487,75 errechnet).
10. Bitte um Nachweis der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten dem Grunde und der Höhe nach.

In der Beantwortung vom 23.02.2016 wurde bekannt gegeben, dass es sich bei der Entsendung um einen Assignment Typ B handle. Laut XY Entsendungspolicy sei diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft (host). Es komme zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft (host). XY Czech Republic sei daher als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen.

Vorgelegt wurden:

- Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2009
- Kopie des Entsendungsvertrages
- Kalender 2009 mit Angabe der Arbeitstage und übrigen Tage in Österreich bzw Tschechien
- Kopie des Mietvertrages
- Kopie der tschechischen Steuererklärung

Mit einem weiteren Auskunftersuchen vom 04.07.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht nochmals um Übermittlung eines tschechischen Einkommensteuerbescheides oder eines Zahlungsnachweises sowie um Vorlage eines Nachweises über die Weiterverrechnung des Gehalts der Bf an XY Tschechien.

Am 29.07.2016 wurde eine Kopie der unterschriebenen Steuererklärung 2009 mit dem Stempel des FA betreffend die Bestätigung des Eingangs der Steuererklärung übermittelt.

Mit Schreiben vom 30.09.2016 wurden die Bestätigung des tschechischen Finanzamtes über die Steuerbezahlung iHv CZK 560.040,00 sowie die monatlichen Intercompany Service Billing Auszüge als Nachweis der Kostenweiterbelastung übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Die Bf erzielte im Streitjahr vom 1.1. – 31.12. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis bei XY Austria.

Die Bf erzielte laut berichtiger Lohnzettel insgesamt Bruttobezüge iHv EUR 292.058,64. Vom 01.01. – 31.05. war sie für den Dienstgeber in Österreich tätig. Von den Bruttobezügen entfielen EUR 135.508,96 auf diesen Zeitraum. Nach Abzug der SV-Beiträge ergibt dies steuerpflichtige Bezüge iHv EUR 120.796,72. Vom 01.06. – 31.12. war sie vom Dienstgeber in die Tschechische Republik entsendet worden. Sie war während des Entsendungszeitraumes zu 100% für Tschechien tätig, und zwar als Delivery Project Executive für Z.. Von den Bruttobezügen entfielen EUR 156.549,68 auf diesen Zeitraum. Nach Abzug der SV-Beiträge ergibt dies Einkünfte iHv EUR 133.178,24.

Die Bf hatte im Streitjahr insgesamt 226,5 Arbeitstage, wobei 139 Arbeitstage auf die Tätigkeit in der Tschechischen Republik (Dienstreisen und Entsendung) entfielen.

Die Bf hat ihren Wohnsitz in Österreich für die Dauer der Entsendung beibehalten. Weiters begründete die Bf für die Dauer ihrer Entsendung einen Wohnsitz in der Tschechischen Republik.

Die Mietkosten für den Zeitraum Juni bis Dezember 2009 beliefen sich auf umgerechnet EUR 8.076,41.

Für Familienheimfahrten wurde 1/12 des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 iHv EUR 281,- geltend gemacht.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf befand sich im Inland.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 uA die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind uA gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Für die Beurteilung des Besteuerungsrechtes der Bezüge, die für die Tätigkeit in der Tschechischen Republik ausbezahlt wurden, ist das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Tschechische Republik (BGBl III Nr 39/2007) heranzuziehen.

Nach dem Wortlaut des Art 3 Abs 2 DBA – Tschechische Republik hat bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Gemäß Art 14 Abs 1 DBA – Tschechische Republik dürfen vorbehaltlich der Artikel 15, 17 und 18 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.

Ungeachtet des Abs 1 dürfen gemäß Abs 2 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, beschäftigt ist, und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Gemäß Abs 3 werden bei der Berechnung der in Absatz 2 lit. a erwähnten Zeiträume folgende Tage einbezogen:

1. alle Tage körperlicher Anwesenheit, einschließlich Anreise- und Abreisetage, und
2. Tage, die außerhalb des Tätigkeitsstaats verbracht werden, wie Samstage und Sonntage, Feiertage, Urlaubstage, und Geschäftsreisen, die unmittelbar mit der

Beschäftigung des Empfängers in diesem Staat zusammenhängen, und nach denen die Beschäftigung in diesem Staat fortgesetzt wird.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechischen Republik besteuert werden, so nimmt Österreich gemäß Art 22 Abs 1 lit a DBA – Tschechische Republik, vorbehaltlich der lit b und Abs 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Gemäß Abs 3 dürfen Einkünfte und Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat mit Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, in einem ähnlichen Fall Folgendes festgehalten:

„Dem DBA – CSSR ist keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen. Nach dem Wortlaut des Art 3 Abs 2 DBA – CSSR ist das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art 15 Abs 2 lit b DBA – CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird.“

Die Bf hat für die Dauer ihrer Entsendung einen Wohnsitz in Tschechien begründet und den Wohnsitz in Österreich beibehalten, wobei sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hat.

Aus der vorgelegten Days by country-Liste geht hervor, dass die Bf im Jahr 2009 139 Arbeitstage in Tschechien verrichtete, wobei 65 Tage als Dienstreisen im Rahmen des Dienstverhältnisses bei XY Österreich absolviert wurden und 74 Tage auf die Entsendungszeit entfielen. Die Bf war daher weniger als 183 Tage in Tschechien tätig.

Die Bf gibt im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung vom 23.02.2016 an, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft handle, und es zu einer Kostenweiterbelastung von der österreichischen Gesellschaft an die aufnehmende Gesellschaft komme. Zum Nachweis wurden eine unterzeichnete Kopie des Entsendungsvertrages (Assignment Letter – Client Skill Need), eine konzerninterne Information (Corporate Instruction, Assignments for the prime benefit of the work country (Type B)), welche den gegenständlichen Entsendungsvertragstyp

näher beschreibt, sowie die monatlichen Intercompany Service Billing Summaries in englischer Sprache übermittelt. Aus der Konzerninformation kann abgeleitet werden, dass sämtliche Kosten in Zusammenhang mit der Entsendung des Typs B vom aufnehmenden Unternehmen zu tragen sind. Die Entsendung ist vom aufnehmenden Unternehmen in die Wege zu leiten, da dieses primärer Nutznießer der Entsendung ist.

Es wurde auch ein Nachweis über die in der Tschechischen Republik entrichtete Steuer erbracht.

Den Aussagen der Bf und den vorgelegten Unterlagen folgend wurde das Gehalt der Bf zwar von der entsendenden österreichischen Gesellschaft ausbezahlt, allerdings wurden die Gehaltsaufwendungen, die die Tätigkeit in der tschechischen Republik betrafen, an die aufnehmende tschechische Gesellschaft weiterverrechnet. Der Gehaltsaufwand wurde daher wirtschaftlich von der tschechischen Gesellschaft getragen.

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH kann unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhalts davon ausgegangen werden, dass die Vergütung nicht vom entsendenden österreichischen Arbeitgeber getragen wurde, sondern vom aufzunehmenden Unternehmen in der Tschechischen Republik als wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Demzufolge ist Art 14 Abs 2 DBA – Tschechische Republik nicht anwendbar. Österreich steht daher nicht das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die für den Zeitraum der Entsendung in der Tschechischen Republik ausbezahlt wurden, zu, weil lit b nicht erfüllt ist. Die Vergütungen wurden nämlich von einem Arbeitgeber, der im anderen Staat (Tschechische Republik) ansässig ist, gezahlt.

Für die Bezüge betreffend die Arbeitstätigkeit in der Tschechischen Republik hat daher eine Steuerfreistellung in Österreich mit Progressionsvorbehalt gemäß Art 22 Abs 1 lit a DBA – Tschechische Republik zu erfolgen.

Der Beschwerde war insoweit stattzugeben.

Die Bf hat Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 8.076,41 und für Familienheimfahrten iHv EUR 281,- geltend gemacht.

Zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wurde der Mietvertrag für die in Prag für die Dauer der Entsendung angemietete Wohnung in englischer Sprache vorgelegt.

Die Aufwendungen wurden von der Bf aliquot entsprechend der Beschäftigungstage in Österreich bzw in der Tschechischen Republik aufgeteilt. Beim steuerpflichtigen in Österreich erzielten Einkommen wurde ein Anteil von 87,5/226,5 und beim mit Progressionsvorbehalt steuerbefreiten in der Tschechischen Republik erzielten Einkommen ein Anteil von 139/226,5 der Aufwendungen zum Abzug gebracht.

Sowohl die Kosten der doppelten Haushaltsführung als auch die Kosten der Familienheimfahrten sind (nur) während des Entsendungszeitraumes angefallen.

Daher können diese Kosten ausschließlich und zur Gänze beim mit Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkommen zum Abzug gebracht werden.

Der angefochtene Bescheid war gemäß § 279 BAO abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Artikel 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis 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 daher als unzulässig.

Beilage : 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Oktober 2016