

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertr1., und Vertr.2., über die Beschwerde vom 29.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 02.08.2016, betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte durch seinen steuerlichen Vertreter am 03. August 2015 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 auf elektronischem Wege ein. In dieser Erklärung wurden neben den persönlichen Daten des Bf. (Anschrift an einer Adresse in 1010 Wien) die Anzahl der inländischen gehaltsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben und angemerkt, dass der Bf. keinen Freibetragsbescheid wünsche.

Der für das Jahr 2013 vom Arbeitgeber (X) über den Hauptverband am 19. Februar 2014 übermittelte Lohnzettel Lohnzettelart 1 wurde vom Arbeitgeber auf einen Auslandslohnzettel mit der Lohnzettelart 8 umgestellt und am 25. Juni 2015 neuerlich übermittelt, wodurch die gesamte Bemessungsgrundlage von € 51.434,08 in Österreich steuerfrei gestellt wurde (vgl. Vorlagebericht des Finanzamtes, LZ-Abfrage).

Mit dem am 01. April 2016 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) wurde daher die Lohnsteuer iHv € 25.240,00 erstattet.

In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung des Folgejahres 2014 vom 15.1.2016 wurde unter der Bezeichnung: Allgemeine Erläuterungen angeführt:

(Der Bf.) wurde beginnend mit 1. Dezember 2013 von seinem Arbeitgeber, der X. SPA, befristet bis voraussichtlich 30. Juni 2015 von Italien nach Österreich zu der X. AG entsandt.

Im Rahmen der Entsendung nimmt (der Bf.) folgende Rolle im Unternehmen ein:

Head of Project Management Global

Daher handelt es sich um eine passive Arbeitskraftgestellung.

Während dieser befristeten Entsendung hat er den mit der Familie gemeinsam bewohnten Wohnsitz in Großbritannien (London) aufrechterhalten. Weiters begründete er mit Entsendungsbeginn einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (... 1010 Wien). (Der Bf.) ist daher im Veranlagungsjahr 2014 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (des Bf.) im Jahr 2014 in Großbritannien verbleiben, hat Großbritannien gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. A des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/ Großbritannien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen (des Bf.). Österreich steht gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. A DBA Österreich/ Großbritannien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu.

Am 14. Juli 2016 richtete das Finanzamt Wien 1/23 betreffend die Veranlagungen 2013 und 2014 ein Schreiben an den steuerlichen Vertreter des Bf. (vgl. unten), welches am 21. Juli 2016 beantwortet wurde (vgl. unten).

Am 01. August 2016 übermittelte das Finanzamt Wien 1/23 (FA 09, GPLA) betreffend den Bf. einen Lohnzettel, dessen Eintragungen bei den einzelnen Kennzahlen ident den von der X. S.P.A am 19. Februar 2014 übermittelten waren.

Am 02. August 2016 erließ das Finanzamt folgenden Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013:

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2013 (Bescheid vom 01.04.2016) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.

Begründung:

Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die (zusätzliche) Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2013 vom 02. August 2016 lautet wie folgt:

Da trotz Ersuchsschreiben vom 14.7.2016 der Mitwirkungspflicht, bzw. erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsachverhalten, nicht nachgekommen wurde und keine days by country-list für 2013 vorgelegt wurde, muss die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass der seitens der X. S.P.A. zur Auszahlung gelangte Gesamtbezug für den Zeitraum 1-12/2013 auf österreichische Arbeitstage entfällt.

Entsprechend VwGH vom 22.5.2013, 2009/13/0031 wird der Bezug seitens des österreichischen Arbeitgebers ausbezahlt und ist der Abgabenbehörde nicht bekannt, dass die Kostentragung durch eine andere im Ausland befindliche Konzerngesellschaft übernommen worden wäre - sodass im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgebers das Besteuerungsrecht Österreich zusteht.

Diesbezüglich wäre für ein allfällig weiteres Verfahren der Entsendungsvertrag vorzulegen. Die Steuererklärung 2013 wurde am 3.8.2015 eingebracht, also zu einem Zeitpunkt, wo nicht nur bereits ein Anwendungsfall der zitierten Höchstgerichtshofjudikatur vorlag, sondern auch der entsprechende Durchführungserlass dazu bereits veröffentlicht war (Erlass vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014).

Es liegt auch kein Nachweis vor, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung auf Entsteuerung in Österreich bereits eine Disposition zur Versteuerung im Ansässigkeitsstaat getroffen worden wäre.

Die Umsetzung der VwGH-Judikatur betrifft sowohl Inbound- als auch Outboundfälle, wobei das Besteuerungsrecht bei Vorliegen einer Passiveistung dem Staat zukommen soll, dessen Unternehmen auch die Gehaltskosten als Aufwand zu tragen hat. Jedenfalls geht es nicht an, bei Outboundfällen eine Umsetzung des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ Jahre rückwirkend zu insistieren und somit Steuersubstrat ins Ausland zu verlagern und andererseits bei Inboundfällen Österreich ein Steuersubstrat de facto erst ab 2015, bzw. ab Mitte 2014 zukommen lassen zu wollen.

Die *Beschwerde* wurde mit folgender Begründung eingebracht:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO erweist sich als unbegründet, da dem Finanzamt weder ein berechtigter oder neuer Lohnzettel noch eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen bezüglich das Jahr 2013 nachträglich bekannt wurden. Hierzu ist anzumerken, dass die berechtigten Lohnzettel 2013 bereits im Zuge des Erstbescheides 2013, datiert mit 1. April 2016, vom Finanzamt berücksichtigt wurden und in Folge keine weiteren Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden.

Außerdem ist anzumerken, dass gemäß Abs. 10 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010221/0362-VI/8/2014 dieser Erlass „grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fällen anzuwenden ist.

In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen."

Die Entsendung unseres Mandanten bestand bereits bevor der Erlass veröffentlicht wurde (Entsendung von 1. Dezember 2013 bis 30. Juni 2015). Anbei finden Sie hierzu den Entsendungsvertrag unseres Mandanten.

Dieser Sachverhalt wurde der Behörde im Zuge eines Ersuchens um Ergänzung betreffend Veranlagung 2013 und 2014 vom 21. Juli 2016 bereits mitgeteilt.

Eine days by country-list war daher nicht maßgeblich, um dem Finanzamt zu beweisen, dass unser Mandant in einem Zeitraum von einem Monat weniger als 183

Anwesenheitstage in Österreich hatte. Demzufolge wurde die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten in keinerlei Hinsicht verletzt.

Die Voraussetzungen gemäß Absatz 10 des Erlasses sind somit im Fall (des Bf.) erfüllt und Österreich steht demnach im Jahr 2013 kein Besteuerungsrecht zu.

Als Nachweis der Besteuerung der Bezüge für das Jahr 2013 übermitteln wir in der Anlage die Steuererklärungen 2013 aus der Ukraine, Italien sowie Großbritannien.

Darüber hinaus ist im Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 keine Regelung zu finden, dass von Relevanz wäre, wann die *„erklärungsmäßige Disposition getroffen wurde“*.

Abschließend beantragen wir die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 gemäß § 307 Abs. 3 BAO.

Die *Beschwerdevorentscheidung* wurde begründet wie folgt:

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenvorgangs handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (z.B. VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Mit seinen Beschwerdeausführungen wird nicht aufgezeigt, dass berechnete Parteiinteressen das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben überwiegen würden, zumal keine Unbilligkeit darin erblickt werden kann, dass bisher unversteuert gebliebene Einnahmen einer Besteuerung zugeführt werden.

Dadurch, dass den seinerzeitigen Arbeitnehmerveranlagungen zu geringe Einkünfte zu Grunde gelegt wurden, haben Sie eine zu geringe Abgabennachforderung bzw. eine Gutschrift an Einkommensteuer erwirkt, die ihnen angesichts der tatsächlichen Höhe seiner Einkünfte nicht zustehen.

Die Einkünfte wurden durch Übermittlungen von Lohnzetteln dem Finanzamt offengelegt. Den übermittelten Lohnzetteln wurde im Erstbescheid vom 01.04.2016 gefolgt. Bei einer im Anschluss durchgeführten Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen wurde durch die überprüfende Stelle festgestellt, dass die deklarierten Lohnzettel falsch sind.

Da trotz Ersuchsschreiben vom 14.7.2016 der Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen wurde und keine days by country-list vorgelegt wurde, muss die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass der seitens der X. S.P.A. zur Auszahlung gelangte Gesamtbezug für den Zeitraum 12/2013 auf österreichische Arbeitstage entfällt. Der Bezug für Dezember 2013 ist in Österreich zu besteuern. Der übermittelte Lohnzettel ist daher zu verändern, (bisherige Lohnzettelart 8 ist auf Lohnzettelart 1 zu ändern.)

Durch die nachträgliche Berichtigung des Lohnzettels hatte eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung zu erfolgen, da das Finanzamt bei Kenntnis der tatsächlichen Umstände bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme erweist sich daher als zulässig, weshalb die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen war.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass sich die Beschwerde vom 26.8.2016 ausschließlich gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2013 richtet. Die Beschwerdeverentscheidung vom 24.11.2016, die sich auf den Sachbescheid bezieht, der jedoch unbestritten geblieben ist, ist somit wirkungslos.

Der *Vorlageantrag* wurde mit folgender Begründung erstattet:

(Der Bf.) wurde beginnend mit 1. Dezember 2013 von seinem Arbeitgeber, der X. S.p.A., befristet bis voraussichtlich 30. Juni 2015 von Italien nach Österreich zu der X. AG entsandt.

Während dieser befristeten Entsendung hat (der Bf.) seinen Familienwohnsitz in Großbritannien (... road, ... London), welchen er gemeinsam mit seiner Familie bewohnt, aufrechterhalten. Weiters begründete er mit Entsendungsbeginn einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich.

Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (des Bf.) während seiner befristeten Entsendung nach Österreich weiterhin in Großbritannien befinden, hat Großbritannien gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Großbritannien das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen (des Bf.).

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2013, welche am 3. August 2015 elektronisch an das zuständige Finanzamt übermittelt wurde, wurden die gesamten Bezüge von 1. Dezember bis 31. Dezember 2013 in Österreich steuerfrei gestellt, da (der Bf.) weniger als 183 Tage im Veranlagungsjahr 2013 physisch in Österreich verbracht hat.

Dieser Vorgehensweise wurde durch Erlass des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 1. April 2016 (Erstbescheid) durch das zuständige Finanzamt zugestimmt.

Das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 wurde am 2. August 2016 von Amts wegen nach § 303 (1) BAO wiederaufgenommen, mit der Begründung,

Gemäß dem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 2. August 2016 wurden die gesamten Bezüge von 1. Dezember bis 31. Dezember 2013 der österreichischen Steuer unterzogen. Am 29. August 2016 wurde fristgerecht Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 eingebracht, da kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 (1) BAO vorlag. Im Zuge der Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 BAO vom 17. Januar 2017 wurde ebendiese Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. ...

Weiters wird erläutert, dass „das Finanzamt bei Kenntnis der tatsächlichen Umstände bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.“ Demzufolge hatte nach Auffassung der Finanz aufgrund der nachträglichen Berichtigung des Lohnzettels eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung zu erfolgen.

Dazu halten wir Folgendes fest:

Die Gründe der Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen werden in § 303 (1) BAO taxativ angeführt. Demzufolge kann ein abgeschlossenes Verfahren gemäß § 303 (1) BAO ausschließlich wiederaufgenommen werden, wenn

„ a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist,

oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Dem Finanzamt wurde weder ein berechtigter oder neuer Lohnzettel noch eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen bezüglich das Jahr 2013 nachträglich bekannt, wie in der Begründung zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 2. August 2016 zu Unrecht angeführt wurde.

Hierzu ist anzumerken, dass die berechtigten Lohnzettel 2013 bereits im Zuge des Erstbescheides 2013, datiert mit 1. April 2016, vom Finanzamt berücksichtigt wurden und in Folge keine weiteren Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden bzw. keine Tatsachen oder Beweismittel diesbezüglich neu hervorgekommen sind. Die Behörde stellte aufgrund einer nachträglichen Überprüfung der Besteuerungsgrundlage fest, dass die übermittelten Lohnzettel falsch seien und es erfolgte eine Änderung der Lohnzettelart 8 auf die Lohnzettelart 1. Die im Erstbescheid 2013 steuerfrei gestellten Bezüge von 1. Dezember bis 31. Dezember 2013 wurden somit zur Gänze der österreichischen Steuer unterzogen.

Wir möchten hervorheben, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides die tatsächlichen Umstände durchaus bekannt waren. Die nachträgliche Änderung der Lohnzettelart stellt kein Hervorbringen neuer Tatsachen oder Beweismittel dar, bei dessen Kenntnis die Finanzbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Des Weiteren ist anzumerken, dass die Mitwirkungspflicht im Zuge des Ersuchen um Ergänzung vom 14. Juli 2016 nicht verletzt wurde, da eine days by country-list nicht maßgeblich war, um dem Finanzamt zu beweisen, dass unser Mandant in einem Zeitraum von einem Monat weniger als 183 Anwesenheitstage in Österreich hatte.

Zudem sei anzumerken, dass die vom Finanzamt ausgeübte Ermessensentscheidung in diesem Fall nicht innerhalb der vom Gesetz gesetzten Grenzen liegt, da keiner der in § 303 (1) BAO angeführten Tatbestände erfüllt ist. Eine Ermessensentscheidung seitens der Behörde wäre nur denkbar, wenn ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 (1) BAO vorläge.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 (1) BAO erweist sich demzufolge als unbegründet, da dem Finanzamt keiner der berechtigten Gründe zur Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens vorlag.

Wir beantragen daher die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 gemäß § 307 (3) BAO.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Strittig ist, ob auf Grund eines berichtigten Lohnzettels durch die GPLA die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 (ANV) zu Recht erfolgt ist. Der Beschwerdeführer reichte durch seinen Vertreter am 3.8.2015 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 ein. Dazu lag ein Auslandslohnzettel mit der Lohnzettelart 8 von der X. S.p.A. auf, wonach die gesamte Bemessungsgrundlage von Euro 51.434,08 in Österreich steuerfrei gestellt wurde und daher mit dem Einkommensteuerbescheid vom 1.4.2016 die Lohnsteuer von Euro 25.240,-- erstattet wurde. Am 12.1.2016 langte die Erklärung für das Kalenderjahr 2014 beim Finanzamt ein. Im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Erklärung für das Jahr 2014 wurde der Sachverhalt in einer Beilage dargestellt. Es erfolgte daher vom Finanzamt eine Überprüfung der Lohnzettel für 2013 und 2014. Sachverhalt: Der Beschwerdeführer wurde beginnend mit 1. Dezember 2013 von seinem italienischen Arbeitgeber, der X. S.p.A., befristet bis voraussichtlich 30. Juni 2015 nach Österreich zu der X. AG entsandt. Während der befristeten Entsendung hat er seinen Wohnsitz in Großbritannien beibehalten. Die Familie lebt weiterhin in Großbritannien. Das Besteuerungsrecht hat gem. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-Großbritannien nach den Ausführungen des Bf. Großbritannien. Es wurden daher nach Meinung des steuerlichen Vertreters die Bezüge vom 1. Dezember bis 31. Dezember 2013 in Österreich freigestellt, da er weniger als 183 Tage im Veranlagungszeitraum 2013 in Österreich verbracht hat. Nach Überprüfung des Sachverhaltes durch das Finanzamt im Juli 2016 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2013 am 2. August 2016 wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, dass durch einen berichtigten Lohnzettel für das Jahr 2013 nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum existent waren und sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Gegen den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid richtet sich die Beschwerde mit der Begründung, dass kein Wiederaufnahmegrund durch einen berichtigten Lohnzettel gegeben sei.

Beweismittel:

beiliegende Stellungnahme der GPLA und Lohnzettel für 2013

Stellungnahme:

Fest steht, dass die Behörde erst mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.7.2016 und der Beilage zur Erklärung 2014 vom gesamten Sachverhalt vollständig Kenntnis erlangt hat und es daher zu Recht zu einer Berichtigung des Lohnzettels für das Jahr 2013 gekommen ist. Der Bezug Dezember 2013 ist nach Meinung der Behörde in Österreich zu versteuern. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte damit zu Recht. Es wird um Abweisung der Beschwerde gebeten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Streitgegenständlich ist das Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO [in der ab 1. Jänner 2014 geltenden Fassung (FVwGG 2012)] kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zu beachten ist, dass Wiederaufnahmegründe nur im Zeitpunkt der (Erst)Bescheiderlassung existente Tatsachen sind, die später neu hervorkommen (nova reperta).

Hierbei ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4..2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016).

Daher können beispielsweise Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde (VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192) neu hervorkommen.

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z. B VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2008, 2008/15/0005, 0006).

Am 19. Februar 2014 übermittelte die X. S.P.A. betreffend den Bf. folgenden Lohnzettel für das Jahr 2013 an das Finanzamt:

Zeitr: 0112-3112 2013

Brutto	210	61.338,44
Steuerfreie § 68		
§ 67 Abs. 1 und 2	220	6.833,11
Insgesamt einbeh. SV-Beiträge	230	3.070,25
Steuerpflichtige Bezüge	245	51.435,08
Einbehaltene Lohnsteuer	260	25.239,83

Am 25. Juni 2015 übermittelte die X. S.p.A betreffend den Bf. folgende zwei Lohnzettel für das Jahr 2013 an das Finanzamt:

Zeitr: 0112-3112 2013

Brutto [€ 61.338,44 - € 1,00 =]	210	61.337,44
Steuerfreie § 68		
§ 67 Abs. 1 und 2	220	6.833,11
Insgesamt einbeh. SV-Beiträge	230	3.070,25
Steuerpflichtige Bezüge	245	51.434,08
Einbehaltene Lohnsteuer	260	

Zeitr: 0112-3112 2013

Brutto	210	1,00
Steuerfreie § 68		
§ 67 Abs. 1 und 2	220	
Insgesamt einbeh. SV-Beiträge	230	
Steuerpflichtige Bezüge	245	1,00
Einbehaltene Lohnsteuer	260	25.239,83

Am 03. August 2015 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 auf elektronischem Wege eingebracht.

Die Anzahl der inländischen gehaltsauszahlenden Stellen wurde mit „1“ angegeben.

Am 12. Jänner 2016 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 ein.

Am 01. April 2016 erfolgte die Arbeitnehmerveranlagung 2013 und wurde ein Lohnzettel wie folgt berücksichtigt (Seite 3 des Einkommensteuerbescheides):

Bezugszeitraum: 01.12. bis 31.12.2013

Bruttobezüge	210	1,00 €
Steuerpflichtige Bezüge	245	1,00 €
Einbehaltene Lohnsteuer		25.239,83 €
Anrechenbare Lohnsteuer	260	25.239,83 €

Berücksichtigt wurde somit der zweitangeführte der am 25. Juni 2015 übermittelten Lohnzettel.

Am 04. April 2016 ersuchte das Finanzamt betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2014 um Ergänzung.

Am 06. April 2016 wurde das Ersuchen beantwortet.

Am 14. Juli 2016 richtete das Finanzamt Wien 1/23 betreffend die Veranlagungen 2013 und 2014 folgendes Schreiben an den steuerlichen Vertreter des Bf.:

Zu obigem Betreff wird um Stellungnahme zu folgendem Sachverhalt gebeten:

(Der Bf.) war ab 1.12.2013 von seinem italienischen Arbeitgeber nach Österreich entsendet. Dazu liegt für 2013 ein Auslandslohnzettel mit der Lohnzettelart 8 auf, wonach die gesamte Bemessungsgrundlage von € 51.434,08 in Österreich steuerfrei gestellt wird und es zu einer Lohnsteuererstattung von € -25.240,00 gekommen ist.

Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass man trotz Entsendungsantritt 1.12.2013 keinen einzigen Tätigkeitstag in diesem Monat im Entsendestaat verbringt. Es daher für diesen Zeitraum trotz bereits erfolgter Veranlagung eine days by country-list vorzulegen und dieser Umstand näher zu erläutern.

Die Folgeveranlagung 2014 kann erst nach entsprechender Offenlegung erfolgen. Um Rückmeldung bis 15.8.2016 wird gebeten.

Am 21. Juli 2016 wurde das Schreiben beantwortet wie folgt:

(Der Bf.) wurde mit 1. Dezember 2013 von seinem italienischen Arbeitgeber, der X. SpA, befristet bis 30. Juni 2015 zur X. AG nach Österreich entsandt.

Während dieser befristeten Entsendung hat (der Bf.) seinen Familienwohnsitz in Großbritannien (... road, ... London), welchen er gemeinsam mit seiner Familie bewohnt, aufrechterhalten. Weiters begründete er mit Entsendungsbeginn einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich.

Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (des Bf.) während seiner befristeten Entsendung nach Österreich weiterhin in Großbritannien befinden, hat Großbritannien gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Großbritannien das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen (des Bf.). Aufgrund der Tatsache, dass die Entsendung (des Bf.) mit Dezember 2013 begonnen hat und (der Bf.) folglich weniger als 183 Tage im Veranlagungsjahr 2013 physisch in Österreich verbracht hat, steht Österreich im Jahr 2013 kein Besteuerungsrecht zu.

Demzufolge ist unerheblich, an wie vielen Tagen (der Bf.) im Dezember 2013 in Österreich tätig war.

Im Veranlagungsjahr 2014 hatte (der Bf.) insgesamt 222 Arbeitstage, wovon 219 auf Österreich entfallen. Demnach war der Lohnzettel gemäß den getätigten Arbeitstagen zu berichtigen. Anbei übermitteln wir Ihnen hierzu als Nachweis die Kalenderaufzeichnungen (des Bf.) für das Veranlagungsjahr 2014.

Am 01. August 2016 übermittelte das Finanzamt Wien 1/23 (FA 09, GPLA) betreffend den Bf. einen Lohnzettel, dessen Eintragungen bei den einzelnen Kennzahlen ident dem von der X. S.P.A am 19. Februar 2014 übermittelten waren.

Der Bf. ist italienischer Staatsangehöriger (Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Er stand im Streitjahr 2013 in einem Dienstverhältnis zu seinem in Italien ansässigen Arbeitgeber U. S.P.A. Im Rahmen einer konzerninternen Arbeitskräftegestellung wurde er mit 1. Dezember 2013 befristet bis voraussichtlich 30. Juni 2015 von Italien nach Österreich zu der in Österreich ansässigen U. Austria AG entsandt, wo er die Rolle: Head of Project Management Global einnahm.

Vom Bf. wurde der Familienwohnsitz in Großbritannien während der Zeit seiner Entsendung nach Österreich aufrechterhalten. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. während seiner befristeten Entsendung nach Österreich befanden sich weiterhin in Großbritannien. Diese Feststellungen beruhen auf den unstrittigen Angaben seitens des Bf.

Während seiner Dienstverrichtung in Österreich meldete er - ab 08. Jänner 2014 - an einer Anschrift in 1010 Wien einen Hauptwohnsitz an (Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Im Streitjahr 2013 war der Bf. vom 1. Dezember bis 31. Dezember in Österreich tätig. Diese Feststellung beruht auf dem Ergebnis des von Finanzamt Wien 1/23 durchgeführten Ermittlungsverfahrens:

Der steuerliche Vertreter des Bf. wurde

unter Verweis auf die Entsendung vom italienischen Arbeitgeber nach Österreich ab 1.12.2013, das Vorliegen eines Auslandslohnzettels für das Jahr 2013 mit der Lohnzettelart 8, wonach die gesamte Bemessungsgrundlage von € 51.434,08 in Österreich steuerfrei gestellt wird und es zu einer Lohnsteuererstattung von € -25.240,00 gekommen ist,

damit konfrontiert, dass es der Lebenserfahrung widerspricht, dass man trotz Entsendungsantritt 1.12.2013 keinen einzigen Tätigkeitstag in diesem Monat im Entsendestaat verbringt

und auf Grund dieser Umstände aufgefordert,

für diesen Zeitraum trotz bereits erfolgter Veranlagung eine days by country-list vorzulegen und diesen Umstand näher zu erläutern.

Stellte man sich bei der Beantwortung seitens des Bf. auf den Standpunkt, dass die Entsendung mit Dezember 2013 begonnen hat und (der Bf.) folglich weniger als 183 Tage im Veranlagungsjahr 2013 physisch in Österreich verbracht hat und demzufolge unerheblich ist, an wie vielen Tagen der Bf. im Dezember 2013 in Österreich tätig war und gab man bekannt, dass im Veranlagungsjahr 2014 von insgesamt 222 Arbeitstagen des Bf. 219 auf Österreich entfallen, war die Feststellung des Finanzamtes, dass der seitens der U. S.P.A. zur Auszahlung gelangte Gesamtbezug für den Zeitraum 1. bis 31. Dezember 2013 auf österreichische Arbeitstage entfällt, gerechtfertigt.

Dem Begründungselement der (zusätzlichen) Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2013 vom 02. August 2016, wonach der Abgabenbehörde nicht bekannt ist, dass die Kostentragung durch eine andere im Ausland befindliche Konzerngesellschaft übernommen worden wäre, wurde nicht entgegengetreten. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Kosten seiner Entsendung nach Österreich weiterbelastet wurden.

Im Zuge des im Juli 2016 durchgeführten Ermittlungsverfahrens kam neu hervor, dass der seitens der U. S.P.A. an den Bf. zur Auszahlung gelangte Gesamtbezug für den Zeitraum 1. bis 31. Dezember 2013 auf österreichische Arbeitstage entfällt und dass die Kosten seiner Entsendung nach Österreich weiterbelastet wurden. Die Kenntnis

dieser Umstände hätte, wie nachfolgende Ausführungen zeigen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Im Beschwerdefall ist von einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) im Konzernverbund von Italien nach Österreich auszugehen (so genannter „Inbound-Fall“). Für den Zeitraum der Entsendung wurde der Wohnsitz in Großbritannien vom Bf. beibehalten, zudem wurde ein Wohnsitz in Österreich begründet. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf. im Jahr 2013 als in Großbritannien ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Großbritannien gilt, Großbritannien somit als Ansässigkeitsstaat zu behandeln ist. Zu beurteilen ist, ob Österreich auf der Grundlage des Art. 15 DBA-Großbritannien ein Besteuerungsrecht auf die Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Großbritannien hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Art. 15 DBA Großbritannien bestimmt:

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 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, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des Schiffes oder Luftfahrzeuges erzielt.

Bezogen auf den Beschwerdefall dürfen die Vergütungen des in Großbritannien ansässigen Bf. für seine in Österreich im Streitjahr an weniger als 183 Tagen ausgeübte Tätigkeit dann in Österreich als Tätigkeitsstaat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 DBA-Großbritannien), wenn Bezüge für österreichische Arbeitstage bezahlt werden und „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt“ wurden, der in Österreich ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Großbritannien).

Mit seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, ZI. 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof (zum DBA-CSSR) Folgendes klargestellt:

„Da dem DBA-CSSR keine Definition des Begriffes ‚Arbeitgeber‘ zu entnehmen ist, ging die belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten ‚Arbeitgeberbegriff‘ jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ sie außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, ‚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 (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).“

Mit dem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, ZI. 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien entspricht; vgl. dazu auch VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003) 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. Der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren.

Es trifft zu, dass der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2013, ZI. 2009/13/0031, zugrunde liegende Sachverhalt einen so genannten „Outbound-Fall“ (internationale Arbeitskräfteüberlassung im Konzernverbund von Österreich in die Slowakei) betroffen hat. Dem Erkenntnis kann aber nicht entnommen werden, dass die dargelegten Überlegungen nicht auch für einen so genannten „Inbound-Fall“ zu gelten

hätten. Eine im Hinblick auf den Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers differenzierte Beurteilung von „Inbound-Fällen“ und „Outbound-Fällen“ lässt sich auch Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Großbritannien nicht entnehmen.

Bezogen auf den vorliegenden Streitfall macht demnach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Großbritannien das ausschließliche britische Besteuerungsrecht für den in Großbritannien ansässigen Bf. hinsichtlich seiner Einkünfte aus der in Österreich ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht in Österreich ansässig ist. Wurden die Vergütungen demgegenüber von einem im Tätigkeitsstaat Österreich ansässigen Arbeitgeber getragen, behält der Tätigkeitsstaat Österreich sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall unbestritten gegeben. Wie der Bf. in seinen Allgemeinen Erläuterungen bestätigte, war er in Österreich im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung tätig, und ist davon auszugehen, dass die Kosten seiner Entsendung nach Österreich weiterbelastet wurden. Demgemäß war der inländische Beschäftigte, die U. S.P.A., als Arbeitgeber anzusehen.

Somit sind die Vergütungen aus der Arbeitskräftegestellung (Löhne, Gehälter) im Tätigkeitsstaat Österreich zu besteuern. Die Dauer des Aufenthaltes im Tätigkeitsstaat ist hierbei irrelevant. Ob die im Jahr 2013 in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit trotz fehlenden Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates auch in Großbritannien der Besteuerung (ohne Anrechnung der österreichischen Einkommensteuer) unterzogen wurden, kann für die vorliegende Entscheidung auf sich beruhen.

Das Bundesfinanzgericht hat auf der Grundlage der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) zu entscheiden, wonach der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiensechaft dem die Vergütungen tragenden Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

In diesem Sinne entschied das Bundesfinanzgericht in den Erkenntnissen vom 06.07.2016, *RV/3100632/2015* und 24.05.2016, *RV/5100972/2012*.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht stützte sich bei der Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Großbritannien auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, zum gleich lautenden Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR). Wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 17. Juli 2017