

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Bergauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. September 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 8. August 2014 betreffend A) Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2011 und B) Einkommensteuer 2011 und gegen den Bescheid vom 21. August 2014 betreffend den berichtigten Einkommensteuerbescheid 2011, zu StNr. FA 15 - ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

A) - Die Beschwerde betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheids betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2011 bleibt unverändert.

B) - Die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 08.08.2014 und den Berichtigungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2011 nach § 293 BAO vom 21.08.2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe entsprechen betraglich dem Einkommensteuerbescheid 2011 mit dem Berichtigungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2011 und sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt nochmals zusammengefasst zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

C) - Revision

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) reichte für das Jahr 2011 am 09.09.2013 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 elektronisch ein.

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom **8.8.2014** wurde die Veranlagung durchgeführt. Dabei wurden in Österreich steuerpflichtige Bezüge des Beschwerdeführers aus **zwei** Lohnzetteln von der K***** AG in Höhe von 32.463,24 Euro und in Höhe von 517,64 Euro berücksichtigt. In den Lohnzetteln enthalten war auch ein steuerfreier Bezug aus begünstigter Auslandstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Höhe von 63.514,34 Euro, der mit Progressionsvorbehalt angesetzt wurde. Nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes von 39,34 % auf das Einkommen in Höhe von 31.284,55 Euro ergab die Steuer - unter Berücksichtigung der Steuer für sonstige Bezüge in Höhe von 164,30 Euro - insgesamt 12.471,64 Euro. Von dieser Einkommensteuer wurde die vorausbezahlte Lohnsteuer in Höhe von 8.009,06 Euro abgezogen. Die Abgabennachforderung wurde mit 4.463 Euro festgesetzt.

Ebenfalls am **8.8.2014** erging ein Bescheid über die **Festsetzung von Anspruchszinsen 2011** in Höhe von insgesamt 170,28 Euro.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 8.8.2014 wurde **am 21.8.2014** gemäß § 293 Bundesabgabenordnung (kurz: BAO) durch einen Berichtigungsbescheid **berichtigt**, da beim Progressionsvorbehalt ein **dritter** Lohnzettel L8 (Anmerkung des BFG: Lohnzettelart = LZ-Art 8 = Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige, für die auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen **keine** Lohnsteuer einzubehalten ist) bei der automationsunterstützten Datenverarbeitung nicht berücksichtigt worden ist. Bei der Berechnung des Einkommens wurde jetzt allerdings auch an Sonderausgaben (Anmerkung des BFG: richtigerweise) nur noch der Pauschbetrag in Höhe von 60 Euro (anstelle bisher 730 Euro) berücksichtigt. Dadurch erhöhte sich das Einkommen auf 31.954,55 Euro. Zusätzlich wurden an ausländischen Einkünften nunmehr 63.514,34 Euro + 32.201,89 Euro = 95.716,23 Euro für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen. Dieser erhöhte sich auf 42,35 %, weswegen sich eine Einkommensteuer in Höhe von 13.352,05 Euro (unter Berücksichtigung der Steuer für sonstige Bezüge in Höhe von 164,30 Euro) errechnete. Für den Bf ergab sich aufgrund dieses Bescheides eine zusätzliche Abgabennachforderung in Höhe von 880 Euro. Auf Grund dieser berichtigten Berechnung kam es insgesamt zu einer Abgabennachforderung für den Bf von 5.343 Euro.

Gegen diese drei Bescheide (Einkommensteuer 2011 vom 8.8.2014, Berichtigung zum Einkommensteuerbescheid 2011 vom 21.8.2014 und Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 vom 8.8.2014) richtet sich die **Beschwerde vom 15.9.2014**, eingelangt

am 16.9.2014. Eingbracht wurde die Beschwerde von der damals für den Bf tätigen Steuerberaterin Mag. G***** im Auftrag des Bf.

Betreffend Rechtzeitigkeit der Beschwerde war darin ausgeführt, dass am 5.9.2014 drei separate Anträge auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis 30.9.2014 elektronisch eingebracht worden und nunmehr in der Beilage angeschlossen sind.

Beschwerdeinhalt im Wesentlichen:

Laut Beschwerde sei der Bf als Dienstnehmer der K***** AG von dieser im Jahr 2011 als Projektmitarbeiter nach Südafrika entsendet gewesen. Der Bf habe im Jahr 2011 ausschließlich am Projekt Südafrika gearbeitet und insgesamt 201 Kalendertage in Südafrika verbracht (10.1.-11.2., 21.2.-16.3., 27.3.-14.4., 27.4.-17.6., 3.7.-15.7., 28.8.-10.9., 13.9.-28.9., 18.10.-8.11. und 29.11.-15.12.2011). Aufgrund der unselbstständigen Tätigkeit des Bf in Südafrika komme das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Südafrika zur Anwendung.

Weiters wurde ausgeführt:

*"Gem. Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-Südafrika dürfen die Vergütungen im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird. Die Vergütungen dürfen weiters im Wohnsitzstaat besteuert werden, wenn sich der Empfänger der Vergütungen nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält und die Vergütungen nicht von einem Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat bezahlt werden und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat bezahlt werden. Da sich Herr ***Bf1*** länger als 183 Tage, nämlich 201 Tage, im Tätigkeitsstaat Südafrika aufgehalten hat, hat der Tätigkeitsstaat Südafrika das Besteuerungsrecht.*

*Das Besteuerungsrecht von Südafrika besteht auch bereits aufgrund der Tatsache, dass die vollständigen Bezüge von Herrn ***Bf1***, für den Zeitraum, an dem er an dem Projekt gearbeitet hat, an die südafrikanische Projektgesellschaft weiter verrechnet wurden. Die südafrikanische Projektgesellschaft wird somit zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wodurch der Tatbestand, die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat bezahlt, erfüllt ist (Vgl. VwGH 22.5.2013, ZI 2009/13/0031). Durch die Erfüllung dieses Tatbestandes ist das Überschreiten der Tätigkeitstage im Ausland von 183 Tage eigentlich gar nicht mehr notwendig, in diesem Fall aber zusätzlich erfüllt. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Österreich—Südafrika vor, dass Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt.*

Gem. Art. 23 Abs. lit. c DBA Österreich—Südafrika darf Österreich diese Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

*Herr ***Bf1*** arbeitete im Jahr 2011 zu 100% am Projekt Südafrika. Seine Bezüge stehen somit zu 100% in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in Südafrika. Gem. Art. 15 Abs. 1 und 2 iVm Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Österreich — Südafrika sind die Bezüge daher in Österreich steuerfrei zu stellen. Österreich kann die ausländischen Einkünfte lediglich in den Progressionsvorbehalt einbeziehen.*

*Entgegen der obigen Beschreibung wurden Teile der Bezüge von Herrn ***Bf1*** steuerpflichtig (L1) behandelt, Teile nach innerstaatlichem Recht steuerfrei (L2) und Teile nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtig, aber nach DBA steuerfrei (L8) behandelt. Diese Vorgangsweise entspricht den Erläuterungen in der Randziffer 70f der Lohnsteuerrichtlinien. Die Vorgangsweise kann in diesem Fall jedoch nicht überzeugen, da Herr ***Bf1*** im Jahr 2011 nur am Projekt Südafrika arbeitete, mehr als die Hälfte des Jahres auch in Südafrika war und die Bezüge von der Projektgesellschaft getragen wurden, weshalb es zum Besteuerungsrecht von Südafrika kam. Eine Aufteilung der Bezüge nach den Arbeitstagen an den jeweiligen Arbeitsorten macht meines Erachtens nur Sinn, wenn an den jeweiligen Arbeitsorten unterschiedliche Tätigkeiten ausgeführt werden. Zum Beispiel, wenn ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr bzw. Steuerjahr zu 60 % Aufgaben der ausländischen Betriebsstätte und zu 40 % Aufgaben des österreichischen Stammhauses übernimmt. Dies war jedoch bei Herrn ***Bf1*** nicht der Fall.*

*Herr ***Bf1*** arbeitete zu 100% für seinen österreichischen Arbeitgeber am Projekt Südafrika. Seine Bezüge wurden zu 100% unabhängig vom tatsächlichen Arbeitsort von der südafrikanischen Projektgesellschaft getragen. Gemäß dem im DBA-Recht vorherrschenden Kausalitätsprinzip hat keine Aufteilung des Besteuerungsrechtes nach Arbeitstagen zu erfolgen, denn sogar in späteren Jahren für die Auslandstätigkeit ausbezahlte Prämien sind dem „Auslandsjahr“ zuzuordnen und somit nach DBA—Recht steuerfrei (vgl. EAS 1872). Darüber hinaus überzeugt die Aufteilung des Besteuerungsrechtes deshalb nicht, weil das DBA Österreich-Südafrika keine Aufteilung vorsieht.*

Das DBA teilt einem oder beiden Staaten das Besteuerungsrecht zu und regelt, welcher Staat die Einkünfte von der Steuer zu befreien bzw. die Steuer des anderen Staates anzurechnen hat, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Von einer Aufteilung des Besteuerungsrechtes ist keine Rede. Vor allem wird noch dazu eine Aufteilung nach Arbeitstagen nur durchgeführt, wenn dem ausländischen Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Aufteilung des Besteuerungsrechtes nach Arbeitstagen erfolgt nicht, wenn dem Wohnsitzstaat Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. In diesem Fall besteuert Österreich die gesamten Einkünfte, sofern keine Steuerbefreiung vorliegt, obwohl der Arbeitnehmer bis zu 183 Tage an einem anderen Arbeitsort im Ausland tätig werden kann. Diese unterschiedliche Auslegung der ein und derselben Vorschrift des Doppelbesteuerungsabkommens erscheint meines Erachtens äußerst fragwürdig.“

Anträge in der Beschwerde:

Beantragt werde daher die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2011, da Österreich gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-Südafrika **kein Besteuerungsrecht** für die festgesetzten, steuerpflichtigen Bezüge aus nicht selbstständiger Arbeit in Höhe von 32.980,88 Euro (32.463,24 Euro und 517,64 Euro) habe. Die in Österreich steuerpflichtigen Bezüge aus nicht selbstständiger Arbeit betrügen somit 0 Euro und die Einkommensteuer sei daher mit 0 Euro festzusetzen. Die abgeführte und anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von 8.009,06 Euro sei als Abgabengutschrift auszuweisen und die festgesetzten Anspruchszinsen mangels Abgabennachzahlung aufzuheben.

Zusätzlich wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO bei **gleichzeitigem Verzicht** auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung beantragt.

Mit Schreiben vom 28.9.2014 legte die damals vom Bf beauftragte steuerliche Vertreterin, Mag. G*****, eine Kopie der Vollmacht vor. Diese sei bereits im August 2014 an das Finanzamt übermittelt worden, dort aber scheinbar nie angekommen.

Mit Vorlagebericht vom 16.1.2015 wurde die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist laut Beschwerde,

-wo die im Jahr 2011 bezogenen Einkünfte des Bf aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. die einzelnen inländischen und ausländischen Einkunftsanteile zu versteuern sind.

1. Sachverhalt

Der Bf hatte laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister seinen Hauptwohnsitz im Jahr 2011 in Österreich in der ***Bf1-Adr2***. Sein aktueller Hauptwohnsitz seit 20.11.2015 befindet sich in der ***Bf1-Adr***. Österreich als Wohnsitzstaat ist für den Bf somit i.S. des DBAs mit Südafrika der **Ansässigkeitsstaat**.

Der Bf ist Projektmanager in der Firma K***** AG, einer in Österreich ansässigen Konzernmuttergesellschaft mit dem Geschäftsfeld Anlagenbau.

Laut Zusammenstellung in der Beschwerde hatte der Bf im Jahr 2011 folgende Aufenthaltstage in Südafrika: siehe Tabelle

Nummer	Tag von	von	bis	Tag bis	Kalendertage = Aufenthaltstage in Südafrika
1	MO	10.01.2011	11.02.2011	FR	32
2	MO	21.02.2011	16.03.2011	MI	23
3	SO	27.03.2011	14.04.2011	DO	18
4	MI	27.04.2011	17.06.2011	FR	51
5	SO	03.07.2011	15.07.2011	FR	12
6	SO	28.08.2011	10.09.2011	SA	13
7	DI	13.09.2011	28.09.2011	MI	15
8	DI	18.10.2011	08.11.2011	DI	21
9	SA	29.11.2011	15.12.2011	DO	16
					201

Daraus geht hervor, dass der Bf unter Einbeziehung der Reisetage 201 Anwesenheitstage in Südafrika im Jahr 2011 hatte, aber **nicht** durchgehend in Südafrika beschäftigt war. Er war außer im Monat Mai 2011 jeden Monat auch in Österreich anwesend.

Von der K***** AG als Arbeitgeber wurden am 29.02.2012 elektronisch **drei** Lohnzettel jeweils für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2011 dem Finanzamt übermittelt. In den Lohnzetteln wurden sämtliche Bezüge des Bf's in den verschiedenen Lohnzettelarten mit ihren Anteilen als in Österreich steuerpflichtig (L1), als in Österreich nach innerstaatlichem Recht steuerfrei (L2) und als nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtig, aber nach dem DBA Österreich - Südafrika als steuerfrei (L8) erfasst.

Festgehalten wird, dass weder das Finanzamt, noch das Bundesfinanzgericht Zweifel an der Zuordnung der Bezüge des Bf in steuerfrei und steuerpflichtig durch die Lohnverrechnung des Arbeitgebers haben, da eine Anlagenbaufirma jeweils die Tätigkeiten und die Arbeitstage ihrer Mitarbeiter im Inland und Ausland laut den Arbeitsaufzeichnungen kennt.

2. Beweiswürdigung

In der Beschwerde wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet, sodass das Finanzamt als Amtspartei keine weiteren Ermittlungen vornahm.

Anwesenheitstage des Bf in Südafrika:

Es wird der übermittelten Aufstellung der Anwesenheitstage des Bf mit 201 Tagen in der Beschwerde in Südafrika geglaubt. Unter dem Begriff der Anwesenheitstage in einem Land werden auch An- und Abreisetage in einem Land verstanden. Es handelt sich nicht um die tatsächlichen Arbeitstage.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber:

In der Beschwerde wurde argumentiert, dass der Bf im Jahr 2011 zu 100% für seinen österreichischen Arbeitgeber am Projekt Südafrika tätig war. Es hätte keine Aufteilung des Besteuerungsrechtes nach Arbeitstagen in den einzelnen Staaten zu erfolgen, da im DBA – Recht das Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) gelte. Der Bf hätte somit in Österreich steuerpflichtige Bezüge von 0 (Null) Euro.

Im gegenständlichen Fall wurde in der Beschwerde die Behauptung aufgestellt, dass die Bezüge des Bf von der südafrikanischen Projektgesellschaft getragen worden seien. Es wurde dazu **kein Beweismittel** vorgelegt und nicht einmal ein Name der Projektgesellschaft und deren Sitz angeführt.

Im gegenständlichen Fall ist der Bf seit Jahren bei seinem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt. Der Arbeitgeber ist ein führendes international tätiges Anlagenbauunternehmen, das eigene Technologie weltweit anbietet und seine Arbeitnehmer weltweit entsendet.

Aus den offensichtlich richtigen Überlegungen des Arbeitgebers des Bf bei der Lohnverrechnung geht hervor, dass das österreichische Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber i.S. des DBAs Österreich - Südafrika war:

Die online gemeldeten Lohnzettel für den Bf enthalten:

Der österreichische Arbeitgeber hat für die in Österreich steuerpflichtigen Teile der Bezüge Lohnsteuer einbehalten, er hat für Teile der Bezüge die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 laut österreichischen Einkommensteuergesetz **für den Bf** in Anspruch genommen und er hat nur für einen geringen Anteil der Bezüge die Steuerfreiheit nach dem DBA – nämlich für den Betrag von 32.201,89 Euro im dritten Lohnzettel nach Lohnzettel-Art 8 (L8) – geltend gemacht. Überdies erfolgte die Entsendung des Bf nur jeweils für mehrere Wochen nach Südafrika, um danach wieder mehrere Wochen in Österreich zu verbringen und hier zu arbeiten. Das Jahr 2011 bestand aus 365 Tagen. Wenn man diese 201 Anwesenheitstage

(= rund 55% des Jahres) in Südafrika von 365 Tagen abzieht, bleiben 164 Anwesenheitstage (= rund 45% des Jahres) in Österreich. Das heißt auch das Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage, Urlaubstage etc. wird nach der Lebenserfahrung demselben prozentualen Verhältnis der Anwesenheitstage in Österreich und Südafrika entsprechen.

Das Gesamtbild der hier vorliegenden Verhältnisse spricht somit nicht für eine Einbindung des Bf in ein anderes Unternehmen oder in einen anderen wirtschaftlichen Arbeitgeber im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung.

Es wäre damit für den Bf auch nichts gewonnen, da es nach Art. 15 Abs. 1 DBA Südafrika auf den **Ort** ankommt, wo man tätig ist. Es kommt **nicht** darauf an, ob der Bf als Projektmanager auch hier in Österreich für das Projekt Südafrika gearbeitet hat.

Überdies besteht nach Art. 23 Abs. 1 lit c DBA Südafrika für Österreich ein Progressionsvorbehalt.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlagen:

Unbeschränkte persönliche Steuerpflicht in Österreich:

Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf **alle in- und ausländischen** Einkünfte (Anm.: Fettdruck durch das BFG).

[§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) bestimmt: *"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a."*

Der Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Die Bemessungsgrundlage für den Tarif ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 = das **Welteinkommen**. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der **Gesamtbetrag der Einkünfte** aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug u.a. der Sonderausgaben (§ 18).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 25).

Auszug aus den Bestimmungen des **Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Südafrika**, BGBl III Nr. 40/1997 idF des Abänderungsprotokolls vom 22. August 2011, BGBl III Nr. 18/2012; in der Folge kurz: DBA Südafrika

Gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA Südafrika hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Nach Art. 4 Abs. 1 lit a DBA Südafrika bedeutet der Ausdruck "eine in Österreich ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht Österreichs dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Artikel 15 DBA Österreich - Südafrika - Unselbständige Arbeit

"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

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

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und"

"b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und"

"c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat."

Art. 23 Abs. 1 lit c DBA Südafrika lautet: *„Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“* (Anmerkung durch das BFG: Progressionsvorbehalt daher laut innerstaatlichem Recht beim Steuertarif möglich)

Der Progressionsvorbehalt ergibt sich aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Als Progressionsvorbehalt gelten jene Bestimmungen, die eine Berücksichtigung der aus der Bemessungsgrundlage auszuschheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifermittlung anordnen. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das Gesamteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt.

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes kommt es zu einer Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes für die in Österreich steuerpflichtigen Teile des Welteinkommens eines Steuerpflichtigen. Es erfolgt damit eine Gleichstellung mit jenen Steuerpflichtigen, deren sämtliche Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

Der Progressionsvorbehalt soll verhindern, dass ein Abgabepflichtiger sein Einkommen auf mehrere Länder verteilt und dadurch mit den Teilbeträgen in eine niedrigere Steuerklasse kommt, als wenn er alles in Österreich versteuern müsste.

Rechtsgrundlagen betreffend § 293 BAO:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient § 293 BAO nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205, und VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, mwN). Dabei trägt die Bestimmung unter anderem dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Verwendung einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Darunter fallen zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt, oder auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer eine Eintragung erfolgt (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280, mwN).

Rechtsgrundlagen betreffend die Anspruchszinsen § 205 BAO:

Gemäß § 205 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) iV mit § 323 Abs. 7 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

3.1. Zu den Spruchpunkten

A) Abweisung Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung ist. Verzinst wird die Differenz von Einkommensteuer, die sich aus einem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gemäß § 205 Abs. 3 BAO) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund der behaupteten Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide ist zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen oder Gutschriften gebunden sind.

B) Abweisung betreffend Einkommensteuer 2011:

Unstrittig ist, dass der Bf seinen Wohnsitz in Österreich hat und damit **in Österreich ansässig** und **unbeschränkt steuerpflichtig** ist.

Dies bedeutet, dass nach innerstaatlichem Recht gemäß der Bestimmung des § 1 Abs. 1 EStG 1988 **sämtliche** in- und ausländischen Einkünfte des Bf's (das gesamte "Welteinkommen") grundsätzlich der österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterziehen waren.

Bei der Besteuerung von Auslandssachverhalten ist jedoch nicht allein das sich aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergebende innerstaatliche Recht zu beachten. Vielmehr sind auch die sich aus den mit den einzelnen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen

ergebenden Bestimmungen zu berücksichtigen. Doppelbesteuerungsabkommen sind Bestandteile des österreichischen Rechts (Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 16 unter Verweis auf VwGH 30.04.1964, 0880/62).

Durch die Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen einerseits eine Zuteilung des Besteuerungsrechts der in den betroffenen Ländern bezogenen Einkünfte; andererseits wird geregelt, in welcher Art und in welchem Ausmaß der Ansässigkeitsstaat die im anderen Staat der Besteuerung unterliegenden Einkünfte bei der Bemessung der Steuer für das Welteinkommen berücksichtigen darf. In diesem Zusammenhang stehen alternativ zwei Methoden zur Verfügung, nämlich die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode. Das DBA Österreich – Südafrika sieht die Befreiungsmethode vor. Dabei unterlässt der Ansässigkeitsstaat die Besteuerung jener Auslandseinkünfte, an denen dem Nichtansässigkeitsstaat durch das Abkommen Besteuerungsrechte zugewiesen worden sind.

Auf Grund der in den Abkommen üblichen Progressionsvorbehalte werden diese aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschheidenden Auslandseinkünfte allerdings für die Ermittlung des auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuersatzes mitberücksichtigt.

Der Progressionsvorbehalt in einem DBA rechtfertigt sich aus dem Prinzip der leistungsgerechten Besteuerung. Auch steuerfreie Einkünfte erhöhen die steuerliche Leistungsfähigkeit. Es ist daher in den DBAs regelmäßig für den Ansässigkeitsstaat ein Progressionsvorbehalt aufgenommen. Nur der Ansässigkeitsstaat erhält hier beim DBA Südafrika durch Art. 23 das Recht, die nach dem Abkommen freizustellenden Einkünfte für die Ermittlung des innerstaatlich anzuwendenden Steuersatzes mit zu berücksichtigen.

Wie sich aus den oben zitierten Bestimmung des Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Südafrika ergibt, steht das Besteuerungsrecht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Abs. 1 grundsätzlich dem **Tätigkeitsstaat** zu.

Nur wenn alle drei Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA – Südafrika in ihrer Gesamtheit vorliegen, so steht das Besteuerungsrecht wiederum dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu.

Da die Anwesenheitstage des Bf in Südafrika 201 Tage waren, kommt die 183 – Tage Regel laut dem DBA Südafrika nicht zur Anwendung. Es fehlt bereits eine der Voraussetzungen, die laut Art. 15 Abs. 2 des DBAs Südafrika vorliegen müssen d.h. das Besteuerungsrecht für die Arbeitstage in Südafrika fällt nicht an Österreich als Ansässigkeitsstaat zurück.

Jedem Tätigkeitsstaat (sogenanntes Arbeitsortprinzip) steht bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und bei Überschreitung der 183 – Tage Regel als Einsatzstaat die Besteuerung für die Arbeitstage zu, die in seinem Land geleistet wurden.

Südafrika hat zwar im Jahr 2011 das Besteuerungsrecht - jedoch nur - für diejenigen Arbeitstage des Bf in Südafrika, und nur für die Bezüge, die der Bf für die unselbständige Arbeit in Südafrika bezogen hat.

Dasselbe gilt natürlich auch für die Arbeitstage, die der Bf in Österreich gearbeitet hat, unabhängig davon, für welches Projekt er arbeitete.

Grundlage für die Aufteilung ist die Zahl der tatsächlichen Arbeitstage. Diese Aufteilung hat bereits der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren glaubwürdig vorgenommen.

Soweit aus den **drei** Lohnzetteln des österreichischen Arbeitgebers und dem Sachverhalt ersichtlich ist, hat die K***** GmbH die einzelnen Anteile für die Arbeitstage **richtig** aufgeteilt.

Vom inländischen Arbeitgeber des Bf wurden neben den steuerpflichtigen nichtselbständigen Inlandsbezügen (erster Lohnzettel mit einbehaltener Lohnsteuer) Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (zweiter Lohnzettel mit steuerpflichtigen und steuerfreien Bezügen nach § 3 EStG 1988) und steuerfreie Auslandsbezüge nach DBA Südafrika – Österreich (dritter Lohnzettel nach Lohnzettelart 8 = ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt, die in der Kennzahl 453 zu erfassen sind) dem Finanzamt online übermittelt.

Bei mehrmaligen begünstigten Auslandseinsätzen während eines Kalenderjahres sind diese Auslandsbezüge auf jeweils einem Lohnzettel zusammenzufassen.

Die belangte Behörde (= das Finanzamt als Amtspartei) vertritt, der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, dass die unbeschränkte Steuerpflicht sich auf **alle in- und ausländischen Einkünfte** erstreckt. Der Steuersatz bemisst sich nach dem **(Gesamt)Einkommen**, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. das VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Zudem wird bei der Anwendung des Progressions-vorbehaltes das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Steuerberechnung des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2011 und im berichtigten Einkommensteuerbescheid 2011 an – Das beiliegende Berechnungsblatt fasst beide Bescheide betraglich jetzt in einem Berechnungsblatt zusammen.

Zur Ermittlung der Steuer und des Durchschnittssteuersatzes:

Österreich behält sich als Ansässigkeitsstaat vor, die auf Grund eines DBA aus der Bemessungsgrundlage auszunehmenden ausländischen Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes für diejenigen Einkünfte, die in der Steuerkompetenz von Österreich verbleiben, als progressionserhöhend zu berücksichtigen. Es werden alle Einkünfte eines Abgabepflichtigen als Welteinkommen addiert. Von diesem Welteinkommen wird die nach den Bestimmungen des österreichischen EStG entfallende Einkommensteuer ermittelt (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literaturnachweisen). Das ist jener Steuersatz, der sich ergeben würde, wenn die Steuerfreiheit der steuerfreien Einkommensanteile laut EStG 1988 und laut DBA nicht bestehen würde.

Die für das Welteinkommen ermittelte Einkommensteuer wird zu diesem Welteinkommen ins Verhältnis gesetzt und ein Durchschnittssteuersatz ermittelt.

Dieser Durchschnittssteuersatz wird auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen angewendet, nachdem die ausländischen Einkünfte entsprechend einem DBA aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden.

Bei Zusammentreffen von inländischen und ausländischen Einkünften gibt es zwei Gesamtbeträge der Einkünfte und zwar: einen Gesamtbetrag der Einkünfte, der alle inländischen Einkünfte und einen Gesamtbetrag der Einkünfte, der alle inländischen und ausländischen Einkünfte umfasst. Da die österreichischen Steuerbescheide für eine Vielzahl von Sachverhalten in einer standardisierten Form gelten, wurde auf eine besondere Ausfertigungsmöglichkeit mit Hinweisen zu den Begriffen bei Zusammentreffen von inländischen und ausländischen Einkünften durch das Bundesrechenzentrum verzichtet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt C) - 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.

Zu A) Gegen diese Entscheidung bei den Anspruchszinsen ist im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Zu B) Die Lösung der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren maßgeblichen Frage, ob und inwieweit dem Tätigkeitsstaat bei nichtselbständigen Einkünften das Besteuerungsrecht zusteht, war im Wesentlichen von der Beurteilung im Rahmen der Beweiswürdigung abhängig. Die Beweiswürdigung hat jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen, sodass insofern **keine** Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Linz, am 17. Juli 2020