

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Schweden, vertreten durch die Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b. H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 9. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe (vormals Bruck Eisenstadt Oberwart) vom 13. April 2015 betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückzahlung Österreichischer Lohnsteuer, Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Rückzahlungsbetrag an Lohnsteuer wird mit Euro 15.2348,31 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Rückzahlungsbetrages sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Antrag vom 18. Dezember 2013, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingelangt am 19. Dezember 2013, beantragte der Beschwerdeführer (BF) die Rückzahlung einbehaltener österreichischer Abzugsteuer (Lohnsteuer) für das Jahr 2012 (Euro 40.405,72).

Begründet wurde dies damit, dass der BF nur befristet für den Zeitraum vom 1. Februar 2012 bis 31. Oktober 2012 von seinem Schwedischen Arbeitgeber nach Österreich entsandt worden sei. Auf Grund dessen habe der BF seinen schwedischen Wohnsitz beibehalten. Obwohl der BF

auch (vorübergehend) in Österreich einen Wohnsitz begründet habe, sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Schweden verblieben. Der BF gelte daher gemäß Art. 2 Abs. 3 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Schweden (in der Folge DBA) als in Schweden ansässig.

Der BF habe sich während des Entsendungszeitraumes im Jahr 2012 an weniger als 183 Tagen in Österreich aufgehalten und sei weder vor noch nach seiner Entsendung in Österreich gewesen.

Die Vergütungen habe weder ein österreichischer Arbeitgeber ausbezahlt, noch seien die Vergütungen einer österreichischen Betriebsstätte des schwedischen Arbeitgebers zuzuordnen. Gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA dürften die Vergütungen demnach nur in Schweden besteuert werden.

Im Jahr 2012 sei jedoch Lohnsteuer in Österreich abgeführt worden. Dieser Lohnsteuerabzug sei somit zu Unrecht erfolgt. Daher begehre der BF die Rückzahlung der österreichischen Lohnsteuer für das Jahr 2012.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 13.04.2015 ab. Zur Begründung wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.05.2013, 2009/13/0031, hingewiesen. Demnach sei der Begriff "Arbeitgeber" in der 183 – Tages-Klausel von Doppelbesteuerungsabkomme (Artikel 15 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Schweden) im Sinne eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" zu verstehen. Im Falle einer internationalen Arbeitskräftegestellung komme daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberberei genschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies habe zur Folge, dass die 183 – Tagesklausel nicht mehr wirksam werden könne, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig sei.

Gemäß dem Erlass vom 14.6.2014- BMF – 010221/0362 – IV/8/2014 sei diese neu geschaffene Rechtsgrundlage grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden.

In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/2006, AÖF Nr. 127/2006, bestünden jedoch keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH - Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis ausnahmsweise vorübergehenden weiterhin beizubehalten, sofern der Nachweis erbracht werde, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterzogen worden seien.

Der österreichische Arbeitgeber Ö GmbH habe bestätigt, dass der BF nur 166 Tage in Österreich anwesend gewesen sei.

Es habe jedoch nicht nachgewiesen werden können, dass der Antragsteller seine Einkünfte aus Österreich in Höhe von Euro 97.178,90 in Schweden versteuert habe.

Antrag sei daher abzuweisen.

Nach mehrfach erfolgter Verlängerung der Rechtsmittelfrist wurde gegen diesen Bescheid schließlich am 05.01.2017 Beschwerde erhoben. Der Beschwerde angefügt wurde der mittlerweile vorliegende schwedische Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012. Diese solle die Besteuerung in Schweden nachweisen.

Weiters wurde ausgeführt, dass das Gehalt des BF während seiner befristeten Entsendung nach Österreich weiterhin von Schweden ausbezahlt worden sei. Bei den steuerpflichtigen Bezügen laut Kennzahl 245 i.H.v. Euro 96.060,64 im österreichischen Lohnzettel handle sich nicht um „österreichische Einkünfte“. Die Ö GmbH habe lediglich eine „Schattenlohnverrechnung“ für die Abführung der Lohnsteuer im Zeitraum 1. Februar bis 31. Oktober 2012 (9 Monate) geführt. In der schwedischen Steuererklärung seien steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von SEK 1.176.241 (Euro 135 136,43) berücksichtigt. Die Einkünfte unter KZ 254 des Österreichischen Lohnzettels fänden zur Gänze in den schwedischen Einkünften Deckung. Die Differenz resultiere aus den in Schweden zusätzlich steuerpflichtigen Bezügen für Jänner sowie November und Dezember 2012.

Demnach seien alle Kriterien des Abs. 10 des Erlasses des BMF vom 14.6.2014- BMF-010221/0362 – IV/8/2014 erfüllt.

Die Republik Österreich habe daher kein Besteuerungsrecht für die Bezüge des BF im Jahr 2012.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2017 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge. Grundsätzlich wurde an der Steuerpflicht der Einkünfte des BF in Österreich unter Hinweis auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung sowie die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes vom 24.5.2016, RV/5100 1902/2012 und vom 6.7.2016, RV/3100632/2015, festgehalten. Teilweise Folge gegeben wurde der Beschwerde jedoch insoweit, als die Lohnsteuer nach tatsächlichen Arbeitstagen aufgeteilt wurde (Festsetzung eines Auszahlungsbetrages an Lohnsteuer in Höhe von Euro 15.238,31. Dieser Auszahlungsbetrag ist bereits am 03.04.2017 – antragsgemäß – samt Zinsen in Höhe von Euro 926,19, somit insgesamt Euro 16.164,59, an die Ö GmbH ausbezahlt worden).

Im Vorlagebericht führte der BF aus, dass das DBA in Art. 13 Zuteilung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit regle. Der BF habe nachweislich während des Kalenderjahres 2012 weniger als 183 Tage in Österreich verbracht. Weiter seien die Vergütungen weder von einem österreichischen Arbeitgeber noch von einer österreichischen Betriebsstätte des schwedischen Arbeitgebers geleistet worden.

Art. 13 Abs. 2 lit. a des DBA sei somit nicht anwendbar und rechtfertige kein Besteuerungsrecht für Österreich.

Das Finanzamt stütze das Besteuerungsrecht Österreichs mit der wirtschaftlichen Auslegung des Arbeitgeberbegriffes im DBA. Nach der langjährigen Rechtsprechung sowie die Verwaltungspraxis sei bis zum Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013 und dem darauffolgenden Erlass vom 12. Juni 2014 der Arbeitgeberbegriffen in österreichischen DBA's als rechtlicher Begriff zu interpretieren gewesen.

Auch wenn nunmehr der Begriff des Arbeitgebers und im Sinn eines wirtschaftlichen Arbeitgebers ausgelegt werden müsse, stütze dies die Meinung des Finanzamtes nicht. Es seien nämlich die im Zusammenhang mit der Entsendung des BF angelaufenen Lohnkosten des BF nicht nach Österreich belastet worden.

Zum Beweis hiefür übermittelte der BF als Beilage zum Vorlageantrag einen Auszug aus dem sogenannten Billing Table der K. Dieser zeige, dass die Kosten an die End Business BUC (MS0203) weiter belastet worden sei. Nach einer E-Mail des Ansprechpartners der steuerlichen Vertreterin bei der K handle es sich bei der Business Unit MS0203 um die B AB in F/Schweden .

Somit habe der BF während seiner Entsendung weder den rechtlichen noch den wirtschaftlichen Arbeitgeber in Österreich und sei somit Art. 13 Abs. 2 des DBA nicht anwendbar. Der Republik Österreich komme demnach kein Besteuerungsrecht zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (BF) wurde am 1 geboren und ist Schwedischer Staatsbürger. Während des Streitjahres hatte der BF einen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Schweden in s (Bestätigung der Swedish Tax Agency Östersund vom 19.11.2013 am Rückzahlungsantrag: Formular ZS-RE1 des Bundesministeriums für Finanzen).

Der BF war im Konzernbereich der B International Inc., und zwar regelmäßig bei der K Biosciences AB in Schweden / F beschäftigt und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Aufgrund einer Vereinbarung (Vertragsurkunde ausgefertigt am 17.Jänner 2012, vom BF. unterfertigt am 26. Jänner 2012) mit der B International Inc., wurde der BF befristet für den Zeitraum vom 1. Februar 2012 bis 31. Oktober 2012 nach Österreich zur Dienstleistung beim in Österreich ansässigen Dienstgeber Ö GmbH zur Dienstleistung (als Projekt Office Manager) entsendet. Während dieses Zeitraumes hatte der BF auch einen Wohnsitz in Schweden (Ausführungen im Antrag). Der BF hat sich insgesamt an 166 Tagen in Österreich aufgehalten (bestätigte Aufzeichnungen der Ö GmbH).

Die Tätigkeitsvergütungen des BF wurden von Ö GmbH ausbezahlt und auch (endgültig) von der und von Ö GmbH getragen und nicht an die K Biosciences AB in Schweden / F weiterverrechnet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Geburtsort, die Staatsbürgerschaft, die Wohnsitzes sowie den Mittelpunkt der Lebensinteressen, die Entsendung sowie die Aufenthaltstage des BF in Österreich gründen sich auf die oben in Klammer angeführten Beweismittel. Diese sind unbedenklich und deren Inhalt unstrittig.

Die Feststellungen, dass die an den BF ausbezahlten Vergütungen (endgültig) von der Ö GmbH ausbezahlt bzw. getragen und nicht an die K Biosciences AB in Schweden / F weiterverrechnet wurden, gründet sich auf die nachstehenden Erwägungen:

Aussagen über die Kostentragung finden sich erstmals im Vorlagebericht (Vorlage eines Auszuges aus einem Billing Table, sowie eine E-Mail des Ansprechpartners der steuerlichen Vertreterin der K, in der bestätigt werde, dass es sich bei der Business Unit MS0203 um die B AB in F/Schweden handle).

Dieses Billing Table zeigt folgendes Bild:

[...]

Als Business BUC (rechts unten) ist die Kennzahl MS0203 eingetragen. Hiezu hat der Ansprechpartner der steuerlichen Vertreterin bei der K in einer E-Mail (vom 26. April 2017) ausgeführt: "laut LINK Tool sehe ich am Billing Table, dass seine Kosten damals nach MS0203 (End Business BUC) weiterbelastet wurden. Das wäre K Biosciences AB in F / Schweden. Also wohl keine Weiterbelastung nach Österreich."

Da der Inhalt diese E- Mail dem Bundesfinanzgericht zu unbestimmt war (siehe: . wohl keine Weiterbelastung ...) wurde der BF in weiterer Folge aufgefordert, Beweismittel dafür beizubringen, dass seine Tätigkeitsvergütungen in der Tat von Biosciences AB in F / Schweden getragen worden sind.

Hiezu führte die steuerliche Vertreterin schließlich im E – Mail vom 14. Dezember 2021 aus, dass laut Rücksprache mit B USA aufgrund von konzerninternen Umstrukturierungen leider keine weiteren Unterlagen mehr vorgelegt werden könnten.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Diesfalls besteht eine Beweisbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO6, Anm. 10 z. § 115, mit Judikatur- und Literaturhinweisen). Vor dem Hintergrund dessen, ist in Ermangelung der

Beibringung von Beweismitteln und der – wie gesagt - nur wage gehaltenen diesbezüglichen Angaben, davon auszugehen, dass die Lohnaufwendungen für den BF von der Gesellschaft ausbezahlt und letztlich auch getragen worden sind, für die der BF tätig geworden ist, nämlich die Ö GmbH in Österreich. Diese Folgerung wird nicht zuletzt auch dadurch gestützt, dass die Ö GmbH in Österreich auch (als Arbeitgeber) einen Lohnzettel an die österreichische Finanzverwaltung übermittelt hat.

3. Rechtliche Beurteilung:

Vorweg wird festgehalten, dass gemäß § 323b Abs. 1 BAO iVm § 61 Abs. 3 Z. 1 BAO das Finanzamt für Großbetriebe an die Stelle des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart getreten ist.

3.1. Zur Spruchpunkt I (teilweise Stattgabe)

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 14. Mai 1959, BGBl. 39/1909 idF BGBl. III 55/2010 legt fest:

Artikel 13

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

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

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

Der BF hat sich im Streitjahr unbestritten an weniger als 183 Tagen (nur 166 Tage) in Österreich aufgehalten. Seine Einkünfte dürfen demnach nur dann in Österreich besteuert werden, wenn der BF nicht zu Lasten einer in Schweden befindlichen Betriebsstätte oder ständigen Einrichtung eines Arbeitgebers entlohnt worden ist.

In dem Verfahren angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.05.2013, 2009/13/0031, hat der Gerichtshof (zu Artikel 15 des DBA CSSR, der sich inhaltlich mit Artikel

13 des DBA Schweden – Österreich deckt) ausgesprochen, 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 schmälert hat. Entscheidend für die Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitnehmer getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Hierbei kann Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechtes nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein, die die Vergütung für die ihr geleistete Tätigkeit wirtschaftlich trägt (S. 4 Mitte des Erkenntnisses mit weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Fall hat nicht die in Schweden ansässige K Biosciences AB in Schweden / F, sondern die in Österreich ansässige Ö GmbH die Tätigkeitsvergütungen für den BF wirtschaftlich getragen, sodass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zukommt.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2016, BMF-010221/0362-IV/8/2014, von der Finanzverwaltung im vorliegenden Streitfall anzuwenden war oder nicht. Dieser Erlass stellt mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu den Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltung im Hinblick auf die oben dargelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wiedergibt. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden (BFG vom 06.07.2016, RV/3100632/2015).

Da somit das Besteuerungsrecht grundsätzlich bei der Republik Österreich verbleibt, ist der Beschwerde somit nur teilweise Folge zu geben und der Erstattungsbetrag – im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 22.03.2017 – mit Euro 15.238,31 festzusetzen. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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. Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf bereits vom Verwaltungsgerichtshof gelöste Rechtsfragen (Erkenntnis vom 22.05.2014, 2009/13/0031). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 22. September 2022