

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, gegen den am 17. Februar 2020 von der belangten Behörde Finanzamt Österreich zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit € 4.032,00 festgesetzt.
2. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 24. Februar 2020 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben. Ihr Mandant sei beginnend mit 1. Oktober 2017 von seinem Arbeitgeber, der ***KG1***, befristet bis 31. Oktober 2019 von Österreich nach Indien zur ***Limited1*** entsandt worden. Der Beschwerdeführer habe im Veranlagungsjahr 2018 insgesamt 298 Arbeitstage gehabt. Hiervon seien 52 Arbeitstage auf Österreich und Drittländer und 246 auf Indien entfallen. Daher sei das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen. Im Zuge der Veranlagung 2018 sei der durch die ***KG1*** zur Verfügung gestellte Lohnzettel 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 50.698,13 daher berichtigt worden. Es sei ein berichtigter Jahreslohnzettel 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 8.846,65

und ein ausländischer Jahreslohnzettel 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 41.851,48 übermittelt worden. In der Beilage fanden sich Kopien der berichtigen Jahreslohnzettel für das Jahr 2018 sowie die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2018 des Beschwerdeführers zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes. Die steuerliche Vertretung beantrage daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung des übermittelten Jahreslohnzettels (L1) 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 8.846,65. Der Gesamtbetrag der Einkünfte (unter Berücksichtigung von Werbungskosten sowie Sonderausgaben) betrage daher korrekterweise EUR 8.615,31. Aufgrund der eingereichten Steuererklärung 2018 sowie unter Berücksichtigung des korrigierten Jahreslohnzettels (L1) und des ausländischen Lohnzettels (L8) ergebe sich für 2018 eine Abgabengutschrift für den Mandanten.

3. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit der am 27. November 2020 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung als unbegründet abgewiesen. Nach § 119 Abs. 1 BAO seien alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sehe § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihres Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen hätten. § 138 Abs. 1 BAO betreffe vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar seien, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näherstehe als die Abgabenbehörde. Nachdem der Vorhalt vom 30. Juli 2020 trotz Fristverlängerung bis 30. Oktober 2020 nicht beantwortet worden sei, hätten bezüglich des beantragten Beschwerdebegehrens keine Feststellungen getroffen werden können und die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen gewesen.

4. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 4. Jänner 2021 die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

4.1. Mit 29. Oktober 2020 sei elektronisch ein Antrag über eine Fristverlängerung betreffend die Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis zum 30. November 2020 gestellt worden. Darüber hinaus sei mit 30. November 2020 elektronisch noch eine weitere Fristverlängerung bis zum 31. Januar 2021 gestellt worden. Man verweise in diesem Zusammenhang auf die angehängten Finanz-Online-Protokolle aus denen ersichtlich sei, dass die Fristverlängerungen rechtzeitig elektronisch beim zuständigen Finanzamt eingebracht worden seien (Beilage 1a und Beilage 1b). Betreffend diese Fristverlängerungen habe man seitens der Finanzbehörde keinerlei Rückmeldung, dh weder eine Abweisung noch eine Bestätigung der Fristverlängerungen, erhalten. Stattdessen sei die Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO, ohne auf die eingebrachten Fristverlängerungen einzugehen, am 27. November 2020 erlassen und am 2. Dezember 2020 zugestellt worden.

4.2. Der Beschwerdeführer sei beginnend mit 1. Oktober 2017 bis 31. März 2019 von seinem Arbeitgeber, der ***KG1***, befristet bis 31. März 2019 von Österreich nach Indien zur ***Limited1*** entsandt worden. Auf den Entsendevertrag sowie die Verlängerung des Entsendevertrages (Beilage 2 und 3) werde verwiesen. Nach Beendigung der Entsendung sei der Beschwerdeführer gemäß den der steuerlichen Vertretung übermittelten Informationen lokal bei der ***Limited1*** in Indien angestellt worden. Das indische lokale Dienstverhältnis sei voraussichtlich bis 31. März 2022 befristet.

4.3. Der Beschwerdeführer sei im gesamten Veranlagungsjahr 2018 nach Indien entsendet worden und überwiegend physisch in Indien tätig gewesen. Während dieser befristeten Entsendung habe er seinen Wohnsitz in Österreich (***Adr1***) aufrechterhalten. Weiters habe er mit Beginn der Entsendung einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Indien begründet (***Adr2***) Auf den den indischen Mietvertrag, der von ***Limited1*** abgeschlossen worden sei, werde verwiesen (Beilage 10).

4.4. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers im Jahr 2018 weiterhin in Österreich befunden hätte, habe Österreich gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Indien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Beschwerdeführers. Da sich der wirtschaftliche Arbeitgeber gemäß Art. 15 Abs. 2a DBA Österreich-Indien während der Entsendung in Indien befunden habe, stehe Indien gemäß Art. 15 DBA Österreich-Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Indien ausgeübten Arbeitstage entfielen, zu.

4.5. Während dem Entsendezeitraum sei die vom Beschwerdeführer erbrachte Arbeitsleistung ein integraler Bestandteil des täglichen Geschäfts der ***Limited1*** gewesen. Dazu werde auf die Arbeitgeberbestätigung (Beilage 6) sowie die Ausführungen unter dem Punkt „Purpose of applicant's appointment to India“ auf der Seite 2 bzw 3 der Verpflichtungserklärung „Undertaking letter“ verwiesen (Beilage 4). Das indische Unternehmen habe während der Entsendung die Verantwortung bzw auch das Risiko für die Ergebnisse getragen, die durch die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers erzielt worden seien. Dazu werde auf die Ausführungen im Dokument „Undertaking letter“ verwiesen (Beilage 4). Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer während der Entsendung an einen Vorgesetzten innerhalb der indischen ***Limited1*** berichtet, der zudem das Recht gehabt habe, ihm Aufgaben zuzuweisen, dem Beschwerdeführer Weisungen zu erteilen und Feedback zu geben. Auf den Punkt 2 und 3 der Entsendevereinbarung werde verwiesen (Beilage 2). Weiters habe die indische Gesellschaft gemäß dem Punkt 7 der Entsendevereinbarung das Recht gehabt, über die Leistung des Mitarbeiters zu entscheiden sowie auch den Urlaub zu genehmigen. Die Arbeitszeiten und Urlaubsansprüche des Beschwerdeführers hätten sich nach den lokalen gesetzlichen Bestimmungen gerichtet. Dies könne dem Punkt 7 des Entsendevertrages entnommen werden (Beilage 2). Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer im Namen und für die indische ***Limited1*** gehandelt und diese beispielsweise bei Wohltätigkeitsveranstaltungen in

Indien vertreten. Dazu werde auf eine Kopie seiner Visitenkarte verwiesen (Beilage 5). Der Beschwerdeführer habe darüber hinaus eine direkte Telefonverbindung von der indischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt bekommen (***TelNr1***).

4.6. Die Gehaltskosten im Zusammenhang mit der Entsendung des Beschwerdeführers nach Indien seien über die Gehaltsabrechnung der ***Limited1*** im Gastland abgerechnet und ausgezahlt und dort auch entsprechend der indischen Lohn/Einkommensteuer unterworfen worden (sofern nicht anders erforderlich, um die Einhaltung der Sozialversicherungsvorschriften zu gewährleisten). Dazu werde auf die Bestätigung von Swarovski Indien (Beilage 6) bzw die Ausführungen der Seite 1 des „Undertaking letters“ (Beilage 4) verwiesen.

4.7. Basierend auf den oben angeführten Ausführungen sei demnach festzuhalten, dass die ***Limited1*** während der Entsendung des Beschwerdeführers, als dessen wirtschaftlicher Arbeitgeber gemäß Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Indien zu definieren sei. Demnach stehe Indien gemäß Art. 15 DBA Österreich-Indien das Besteuerungsrecht für die Bezüge entfallend auf indische Arbeitstage im Jahr 2018 zu. Eine entsprechende Versteuerung seines Einkommens entfallend auf sämtliche Arbeitstage in Indien sei entsprechend vorgenommen worden. Dazu werde auf die Kopie der indischen Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers für die Jahre 2017/2018 bzw die Jahre 2018/2019 verwiesen (Beilage 7 und Beilage 8). Zu beachten sei, dass es in Indien ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr gebe und die indischen Steuererklärungen daher teilweise die Jahre 2017 bis 2019 abdeckten.

4.8. In Österreich seien die Bezüge entfallend auf die indischen Arbeitstage gemäß Art. 23 DBA Österreich- Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen. Da der Beschwerdeführer im Jahr 2018 jedoch gemäß Art. 4 DBA Österreich-Indien in Österreich steuerlich ansässig sei, wären die in Indien steuerpflichtigen Bezüge in Österreich lediglich als Einkünfte unter Progressionsvorbehalt, dh zur Bemessung des anzuwendenden progressiven Steuersatzes, heranzuziehen.

4.9. Der Beschwerdeführer habe im Veranlagungsjahr 2018 insgesamt 298 Arbeitstage gehabt. Hiervon seien 52 Arbeitstage auf Österreich und Drittländer und 246 auf Indien entfallen. Man weise darauf hin, dass gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Indien auch bei Überschreitung der 183 Tage Anwesenheitsgrenze in einem Zeitraum von 12 Monaten Indien das anteilige Besteuerungsrecht auf die Bezüge entfallend auf indische Arbeitstage zustehe. Daher sei das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der ursprüngliche Jahreslohnzettel (L1) zu berichtigen.

4.10. Im Zuge der Veranlagung 2018 sei der durch die ***KG1*** zur Verfügung gestellte Jahreslohnzettel 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von insgesamt EUR 50.698,13 daher berichtigt worden. Es sei ein berichtigter inländischer Jahreslohnzettel 2018 (L1) mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 8.846,65 und ein ausländischer Jahreslohnzettel

2018 (L8) mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 41.851,48 übermittelt worden. In der Beilage 9 seien Kopien der berichtigen Jahreslohnzettel für das Jahr 2018 sowie die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2018 des Beschwerdeführers zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes zu finden.

4.11. Man beantrage daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung des übermittelten Jahreslohnzettels (L1) 2018 mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von EUR 8.846,65. Der Gesamtbetrag der Einkünfte (unter Berücksichtigung von Werbungskosten sowie Sonderausgaben) betrage EUR 8.615,31. Die Einkünfte iHv EUR 41.851,48, welche sich auf die indischen Arbeitstage des Beschwerdeführers im Jahr 2018 beziehen würden, seien in Österreich unter der Berücksichtigung der darauf entfallenden Werbungskosten iHv EUR 767,19, dh insgesamt steuerpflichtige Einkünfte iHv EUR 41.084,29 lediglich als Einkünfte unter Progressionsvorbehalt (Kz 453 im Formular L1i) zu berücksichtigen.

4.12. Basierend auf der eingereichten Steuererklärung 2018 sowie unter Berücksichtigung des korrigierten Jahreslohnzettels (L1) und des ausländischen Lohnzettels (L8), ergebe sich für das Jahr 2018 eine Abgabengutschrift iHv ca. EUR 12.500,00 für den Beschwerdeführer.

5. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit Bericht vom 8 April 2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2018 einen Wohnsitz in Österreich an der Adresse ***Adr1***. Dort befand sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.
2. Beginnen mit 1. Oktober 2017 wurde der Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber, der ***KG1***, befristet bis 31. März 2019 von Österreich nach Indien zur ***Limited1*** entsandt.
3. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2018 von 298 Arbeitstagen 52 Tage in Österreich und 246 Tage in Indien gearbeitet. In Indien wohnte er an der Adresse ***Adr2***.
4. Der Lohn für die Entsendung des Beschwerdeführers nach Indien ist über die Gehaltsabrechnung der ***Limited1*** in Indien abgerechnet, ausgezahlt und der indischen Einkommensteuer unterworfen worden.

III. Beweiswürdigung

Der unter Punkt II dargestellte Sachverhalt ist nach der Aktenlage erwiesen. Punkt II.1. ist unbestritten. Punkt II.2. ist mit dem am 24./25. Juli 2017 unterzeichneten Entsendungsvertrag

(Beilage 2 zum Vorlageantrag) und dem am 16./20. August 2018 unterzeichneten Verlängerungsvertrag belegt. Punkt II.3. ergibt sich hinsichtlich der Arbeitstage aus den glaubwürdigen Angaben in der Beschwerdeschrift und dem Vorlageantrag, denen die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist. Der Wohnsitz in Indien ist mit dem Mietvertrag der ***Limited1*** (Beilage 10 zum Vorlageantrag) belegt. Punkt II.4. stützt sich auf die Bestätigungen der ***Limited1*** (Beilage 4 zum Vorlageantrag), auf die Ausführungen im Schreiben vom 28. August 2018 (Beilage 6 zum Vorlageantrag) und auf die indischen Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers (Beilagen 7 und 8 zum Vorlageantrag).

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Art. 15 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 231/2001, (kurz: DBA-Indien) lauten:

(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, 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 innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt nicht länger als 183 Tage 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 Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.*

2. Bezieht ein in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte in Indien besteuert werden, nimmt Österreich diese Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt) von der Besteuerung aus (Art. 23 Abs. 2 DBA-Indien).

3. Der Ansässigkeitsstaat hat nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien das grundsätzliche Besteuerungsrecht, während dem anderen Staat (Quellenstaat) nur dann ein Besteuerungsrecht erteilt wird, wenn die Arbeit in seinem Staatsgebiet ausgeübt wird und wenn damit die Quelle der Arbeitseinkünfte in seinem Staatsgebiet gelegen ist. Entscheidend

ist, wo die Arbeit physisch ausgeübt wird, nicht aber, wo der Arbeitgeber ansässig ist (Arbeitsortprinzip, *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 3).

4. Art. 15 Abs. 2 DBA-Indien sieht als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip weiterhin eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers vor, wenn die in Art. 15 Abs. 2 lit. a bis c DBA-Indien genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Werden hingegen nicht alle drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, behält der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht iSd Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien. Mit der dort normierten 183-Tage-Regelung (Art 15 Abs. 2 lit. a DBA-Indien) wird die Verlagerung der Besteuerungsrechte in den Tätigkeitsstaat bei bloß kurzfristigen Auslandseinsätzen vermeiden.

5. Aufgrund der erwiesenen Tatsache, dass der in Österreich ansässige Beschwerdeführer im Jahr 2018 mehr als 183 Tage, nämlich 246 Tage, in Indien gearbeitet hat, muss Österreich die in Indien bezogenen Einkünfte (€ 41.084,29) unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnehmen. Das in Österreich steuerpflichtige Einkommen in Höhe von € 8.555,30 ist daher mit jenem Durchschnittsteuersatz zu besteuern, der sich für die Besteuerung des Gesamteinkommens des Beschwerdeführers (€ 49.639,59) ergibt. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Bemessungsgrundlagen und Höhe der festgesetzten Abgabe

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2018 betragen:

	Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Steuerpflichtige Bezüge	8.846,65
Werbungskosten	-231,35
Gesamtbetrag der Einkünfte	8.615,30
Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	8.555,30
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	8.555,30
Ausländische Einkünfte	41.084,29
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	49.639,59
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für das restliche Einkommen	7.828,63
	14.128,63
Durchschnittsteuersatz $(14.128,63/49.639,59 \cdot 100)$	28,46%
Durchschnittsteuersatz 28,46% von 8.555,30	2.434,84
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.034,84
Steuer für die sonstigen Bezüge	417,70
Einkommensteuer	2.452,54
Anrechenbare Lohnsteuer	-14.510,27
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,27
Festgesetzte Einkommensteuer	-12.058,00

VI. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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 Beschwerdefall stellte sich keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 1. Dezember 2023