

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Dr. Nicolaus Pomaroli MAS in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 05. August 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird **Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem 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

Gegen den im Spruch genannten Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 5. August 2015, worin ausgeführt wird, dass die österreichische Steuerbemessungsgrundlage für den Zeitraum von 1. Oktober 2012 bis 31. Dezember 2012 nicht in richtiger Höhe ermittelt und die ausländische Steuer auf diese Einkünfte nicht auf die österreichische Steuer angerechnet worden sei. Außerdem seien die Fortbildungskosten sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden. Die Beschwerdeführerin sei von ihrem Arbeitgeber ***AG1*** mit 1. Oktober 2012 von Österreich nach

Großbritannien entsendet worden. Sie habe während der Entsendung ihren Wohnsitz in Österreich beibehalten und einen weiteren Wohnsitz in Großbritannien begründet. Aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich verbleibe der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Österreich sei daher als Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 4 DBA Österreich-Großbritannien zu qualifizieren. Als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat stehe Österreich das Besteuerungsrecht an ihrem Welteinkommen zu. Großbritannien habe lediglich gemäß Art. 15 DBA Österreich-Großbritannien das Recht, die Quelleneinkünfte (Taggelder etc.) zu besteuern.

Die UK Steuer für 2012, welche im Rahmen der österreichischen Veranlagung entsprechend anzurechnen sei, belaufe sich auf 3.072,04 Euro.

Die Beschwerdeführerin habe sich im UK-Steuerjahr, 6. April 2012 bis 5. April 2013, nicht länger als 183 Tage in Großbritannien aufgehalten. Die Gehaltskosten der Beschwerdeführerin seien allerdings an ***AG2***, also zum Arbeitgeber in Großbritannien, weiterverrechnet worden. Der Gestellungsnehmer sei daher als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen. Somit seien die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ab dem ersten Tag der Entsendung in Großbritannien besteuert worden. Weiters werde die Berücksichtigung von Fortbildungs- und abzugsfähigen Ausbildungskosten in Gestalt einer Umschulung in Höhe von 4.192,54 Euro sowie Werbungskosten unter dem Titel von Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 2.518,39 Euro für die Vergütungen unter dem Titel „living accomodation“ beantragt.

In dem hierauf vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2012 (Beschwerdevorentscheidung) vom 21. September 2015 wurde der Beschwerde hinsichtlich der geltend gemachten Fortbildungskosten sowie der Kosten der doppelten Haushaltsführung stattgegeben; im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im hierauf am 28. Oktober 2015 von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin erhobenen Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Einkommensteuerbescheid vom 21. September 2015 unter der Annahme erlassen worden sei, dass sich Frau ***Bf.*** weniger als 183 Tage im UK-Steuerjahr, 6. April 2012 - 5. April 2013, in Großbritannien aufgehalten habe. Entgegen der Beschwerde vom 5. August 2015 habe sich die Beschwerdeführerin allerdings im nach DBA relevanten UK-Steuerjahr 187 Tage in Großbritannien physisch aufgehalten. Schon aus diesem Grund sei die Voraussetzung des Art. 15 DBA Österreich-Großbritannien erfüllt und stehe Großbritannien das Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die sich auf die UK Arbeitstage beziehen, zu.

Die Sachbezüge in Höhe von 5243,69 Euro, die bereits im L 17 inkludiert und erklärt seien, seien im Einkommensteuerbescheid vom 21. September 2015 ein zweites Mal als steuerpflichtige Bezüge erfasst worden. Die UK Steuer in Höhe von 3.072,04 Euro sowie die UK Steuer in Höhe von 684,20 GBP (843,79 Euro) seien auf die österreichische Steuer nicht angerechnet worden.

Es werde daher beantragt, die UK Lohnsteuer in Höhe von 684,20 GBP (843,79 Euro), die auf UK Einkünfte in Höhe von 3.421,70 GBP (4.219,79 Euro) einbehalten worden sei, sowie die UK Steuer in Höhe von 3.072,04 Euro auf die österreichische Steuer anzurechnen. Weiters seien die Sachbezüge in Höhe von 5.243,69 Euro von der steuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 21. September 2015 abzuziehen, da diese bereits in den erklärten steuerpflichtigen Einkünften ohne Lohnsteuerabzug enthalten und somit doppelt erfasst worden seien.

Nach auf Grund des Richterwechsels eingetretener Verzögerung wurde am 28. März 2023 ein Ergänzungsersuchen an die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin folgenden Inhalts versendet:

„Vorausgeschickt wird, dass sowohl im angefochtenen Bescheid vom 05. Juni 2015 als auch in der Beschwerdevorentscheidung vom 21. September 2015 drei (zwei) Arbeitgeber genannt sind; nämlich die

AG3

für den Lohnbezugszeitraum 01.01.2012 bis 31.01.2012 sowie die

AG4

für die Lohnbezugszeiträume 01.02.2012 bis 31.12.2012 sowie 01.10.2012 bis 31.12.2012.

1. Zunächst ist das genaue Verhältnis der genannten Gesellschaften zueinander sowohl gesellschaftsrechtlich als auch steuerrechtlich (insbesondere im Hinblick auf die teilweise überschneidenden Bezugszeiträume) aufzuklären. In der gegen den angefochtenen Bescheid vom 05. Juni 2015 gerichteten Beschwerde vom 05. August 2015 - eingebracht am 06. August 2015 - wird von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass die Gehaltskosten von Frau ***Bf.*** „allerdings“ an eine (bisher nicht im Schriftverkehr unter dieser Firma vorkommende) „***AG2***“ nach Großbritannien weiterverrechnet worden seien und folglich der Arbeitgeber in Großbritannien die Gehaltskosten für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Großbritannien trage. Demgegenüber ergibt sich jedoch aus dem „Tax Return 2013“-Formular der UK-Steuerbehörden, dass ein „overpayment of tax“ in Höhe von 1.518,67 britischen Pfund aus der für den Zeitraum 06.04.2012 bis 05.04.2013 in Großbritannien durchgeführten Veranlagung an die offensichtlich hierfür nominierte „***AG1***“ rückerstattet werden sollte.

2. Das Verhältnis von „***AG2***“ und „***AG1***“, diese unter der Firmenanschrift ***AS1***, zueinander ist dabei ebenso aufzuklären (darzustellen) wie das Verhältnis dieser beiden Gesellschaften zu „***AG5***“, „***AG4***“ (es wird jeweils von einer Rechtsnachfolgekonstellation ausgegangen) sowie „***AG3***“.

3. Um beurteilen zu können, welcher der genannten Arbeitgeber die in Großbritannien bezahlte Steuer wirtschaftlich getragen hat, ist u. a. die Frage zu beantworten, zu wessen Gunsten eine im Ausland entstandene Steuergutschrift tatsächlich ergangen ist.

4. In diesem Zusammenhang ist am aktenkundigen Lohn- / Gehaltskonto der „***AG6***“ die Position „fiktiver Lohn“ in Höhe von 6.249,09 Euro für die Monate Oktober, November und Dezember 2012 näher zu erläutern: Laut Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag werde der Steuerausgleich durch Berechnung einer hypothetischen österreichischen Lohnsteuer (einem entsendungsbedingten kalkulatorischen Abzugsposten - „Hypotax“) und Abzug dieser hypothetisch einbehaltenen Steuer vom zur Auszahlung gelangenden monatlichen Bezug erreicht. Der hypothetische Abzug sei auch im Lohnkonto unter der Position „Fiktiver Lohn“ - EUR 6.249,09 - ausgewiesen. Tatsächlich handelt es sich bei der genannten Position am Gehaltskonto um eine Abzugsposition, welche auf einen Abzug hypothetisch einbehaltener Steuer hindeutet (auch in der UK Steuererklärung finden sich u. a. unter „Proof of Tax Equalisation“ Anhaltspunkte dafür). Allerdings fehlen konkrete Hinweise auf eine „tax equalization policy“ im „short-term assignment letter of understanding“, womit je nach Vertragsgestaltung die zugrundeliegende Entsendungsvereinbarung aus steuerlicher Sicht entweder als „originäre“ oder „abgeleitete“ Nettovereinbarung qualifiziert werden könnte. So ersichtlich, weist die vorliegende Vereinbarung keine Elemente einer Hypotax-Vereinbarung auf.

5. Sollte eine (eigene) „Hypotax“-Vereinbarung vorliegen, werden Sie ersucht, diese vorzulegen. Sollte das Vorbringen des Steuerausgleichs in Form einer hypothetisch einbehaltenen (österreichischen) Steuer aufrechterhalten werden, werden Sie ersucht, konkrete Angaben zu deren Berechnung zu tätigen und vorzulegen. So ist die Berechnung der „Hypotax“ rechnerisch nachvollziehbar darzulegen und zu erläutern, wie die Berechnung tatsächlich erfolgt ist. Insbesondere ist auch das Nettoeinkommen der Beschwerdeführerin entsprechend zu determinieren.

6. Es ist anzugeben, ob die Steuerausgleichsvereinbarung Grundgehalt, Bonuszahlungen und Überstundenzulagen betrifft.

7. Der Entsendungsvereinbarung ist zu entnehmen, dass der österreichische Dienstvertrag für die Dauer der Entsendung - jedoch in einer durch dieses Schreiben geänderten Fassung - in Geltung verbleibt. Auf welche Punkte beziehen sich die angesprochenen Modifikationen des österreichischen Dienstverhältnisses? Hierzu werden Sie ersucht, ergänzend auch den österreichischen Dienstvertrag vorzulegen.

8. Abschließend werden Sie um Übersetzung der relevanten Dokumente (Vereinbarungen) in die deutsche Sprache gebeten.“

Korrespondierend dazu wurde am 03. April 2023 das Finanzamt aufgefordert, den Schriftverkehr zwischen Finanzamt und Beschwerdeführerin resp. deren steuerlicher Vertretung, insbesondere den Schriftsatz vom 26. Mai 2015 in Beantwortung des telefonischen Ergänzungsersuchens vom 13. April 2015 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2012 vorzulegen.

In Entsprechung dessen wurden vom Finanzamt eine schriftliche Beantwortung des telefonischen Auskunftersuchens durch die steuerliche Vertretung vom 26. Mai 2015 vorgelegt. Darin wurde - zusammengefasst - ausgeführt, dass ab dem Zeitpunkt der Entsendung die Bezüge (laufende Bezüge und anteilige Sonderzahlung) vom österreichischen Dienstgeber, ***AG1*** als steuerfrei im L8 iHv EUR 17.022,22 ausgewiesen worden seien, da noch keine Beurteilung ihrer steuerlichen Situation zu diesem Zeitpunkt habe vorgenommen werden können. Gemäß den der steuerlichen Vertretung vorliegenden Informationen sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin in 2012 in Österreich verblieben und somit sei sie mit ihrem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig gewesen. Daher seien ihre Einkünfte samt den Einkünften aus dem Lohnzettel L8 für den Zeitraum Oktober - Dezember 2012 im Lohnausweis L17 erfasst und in der Steuererklärung für 2012 deklariert worden. Neben den Einkünften, die im Lohnkonto erfasst sind, seien zusätzlich entsendungsbedingte Zulagen und Sachbezüge, die in Großbritannien ausbezahlt wurden, berücksichtigt worden (siehe *anbei eine Aufstellung* sowie die UK Gehaltsabrechnungen bzw. UK Steuererklärung 2012/13 Beilage 4 + 5). In der Anlage zu diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen und Informationen übermittelt:

UK Steuererklärung bzw. UK Einkommensteuerbescheid (Beilage 5): Gemäß den vorliegenden Informationen erlasse das Finanzamt in Großbritannien keinen Einkommensteuerbescheid. Daher werde die UK Steuererklärung übermittelt.

Stundenplan zu den Kursen (Beilage 6): Gemäß Information der steuerlichen Vertretung seien die Weiterbildungskosten vom Arbeitgeber nicht rückerstattet worden.

Lohnzettel (L16) von ***AG8*** ***ZS2*** (1. Jänner bis 31. Jänner 2012 - Beilage 1 - 3): Die Beschwerdeführerin sei vom 15.10.2007 bis 31.01.2012 bei ***AG8*** ***ZS2*** beschäftigt gewesen. Im Jänner 2012 habe sie Bruttoeinkünfte iHv EUR 3.960,68 bezogen (siehe *anbei* das Lohnkonto 2012 sowie L16).

Lohnzettel L16 von ***AG1*** (1. Februar bis 30. September 2012-Beilage 1-3): Mit 1. Februar 2012 habe die Beschwerdeführerin zu ***AG1*** gewechselt und in der Periode von 01.02.2012 bis 30.09.2012 Bruttoeinkünfte iHv EUR 40.511,33 bezogen.

Lohnzettel L8 von ***AG1*** (1. Oktober bis 31. Dezember 2012 - Beilage 1 -3).

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 24. April 2023 hat die Beschwerdeführerin erstmals ersucht, die Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28. März 2023 bis einschließlich zum 8. Juni 2023 zu verlängern. Diesem Ersuchen wurde mit Beschluss vom 28. April 2023 vollumfänglich entsprochen und die Frist daher bis einschließlich zum 8. Juni 2023 verlängert. Mit Beschluss vom 12. Juni 2023 wurde dem Antrag vom 5. Juni 2023 auf (erneute) Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28. März 2023 vollumfänglich entsprochen und die bezogene Frist bis einschließlich zum 20. Juli 2023 verlängert. Schließlich wurde mit Beschluss vom 11. August 2023 der Antrag vom 17. Juli 2023 auf (erneute) Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28. März 2023 wurde mehrmals, zuletzt bis einschließlich zum 29. August 2023 verlängert.

Zugleich fand am 29. August 2023 ein Erörterungsgespräch über die Beschwerde vom 5. August 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 statt. Dabei wurden mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin einerseits die Sachlage sowie grundsätzliche Rechtsfragen erörtert sowie andererseits die zur Anrechnung beantragten Beträge rechnerisch nachvollzogen. Der Vertreter des Finanzamtes war zu diesem Termin entschuldigt nicht erschienen. Über die Erörterung wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

„1. Grundsätzliche Fragen:

Aus „***AG7***“ wurde „***AG8***“. ***StB*** ist ein „Steuerdienstleister“. Die Lohnverrechnung wird nicht von ***StB*** erstellt. Die Dauer der Entsendung beträgt 187 Tage inkl. der arbeitsfreien Tage; reine Arbeitstage sind es 119. Für die Anwendbarkeit des DBA ist allerdings auf die Anwesenheit abzustellen.

2. Werbungskosten: Die anteiligen Werbungskosten wurden in der Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2015 bereits anerkannt.

3. Der Anrechnungsfähigkeit eines abdeckenden Betrages in Form der „Hypo-Tax“ steht der Umstand nicht entgegen, dass dieser Betrag vom Arbeitgeber zunächst einbehalten und in einem nächsten Schritt abgeführt wurde (VwGH 18. Mai 2020, Ro 2018/15/0007, Rn 34). Nach Ansicht der Vertreterin der Beschwerdeführerin sind die Hypo-Tax-Vereinbarungen im vorliegenden Fall wie auch in dem dem zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Ausgangsfall ident.

4. Bezüglich der Frage nach dem wirtschaftlichen Arbeitgeber (Zufließen des „overpayment of tax“) ist das Verhältnis der Überlassung nach Ansicht der Vertreterin der Bf. grundsätzlich getrennt vom Verhältnis der Dienstleistungserbringung zu sehen. Der arbeitsrechtliche Arbeitgeber ist ***AG1***, Zweigniederlassung Österreich, diese Gesellschaft behält die Lohnsteuer ein und bezahlt sie; ein allfälliger Überling an einbehaltener Steuer fließt zunächst dem österreichischen Arbeitgeber zu. Aus diesem Grund wurde der österreichische Arbeitgeber als Empfänger einer allfälligen Rückzahlung angegeben. Dabei ist

allerdings zu beachten, dass je nach Lage des Falles der Ausgleichsmechanismus der Tax Equalization Policy greift, sodass letztlich die Beschwerdeführerin in den Genuss einer Steuergutschrift kommen kann.

5. Über Nachfrage wird erläutert, dass sich das im Dienstvertrag vom 11. Jänner 2012 ausgewiesene Gehalt von 4.378,64 Euro brutto folgendermaßen zusammensetzt (siehe Lohnkonto am Beispiel Februar 2012): Monatsgehalt 3.648,87 Euro + 486,60 Euro Überstundenbasis + 121,70 Euro Überstunden zu 50% frei und + 121,70 Euro Überstunden zu 50% pflichtig. Die Summe aus diesen Beträgen ergibt den im Dienstvertrag genannten Betrag.

6. Sodann wird gemeinsam der zur Anrechnung beantragte Betrag nachvollzogen, wobei die Einkünfte insgesamt laut UK-Steuererklärung in Höhe von 31.221,24 GBP umgerechnet und auf den Entsendungszeitraum 10/2012 bis 12/2012 aliquotiert wurden (zu beachten: UK Steuerjahr bis einschließlich 05. April 2013).

Bei dem im Lohnkonto unter „Fiktiver Lohnsteuer“ ausgewiesenen Betrag von 6.249,09 Euro handelt es sich um jenen Betrag, den der österreichische Arbeitgeber für die Beschwerdeführerin als „Hypo Tax“ einbehalten hat. Dieser entspricht der prognostizierten österreichischen Lohnsteuer.

7. Der britische Gehaltszettel beinhaltet unter Monatsangabe und „Year to Date“ die in diesem Kalenderjahr bis zu diesem Zeitpunkt aufsummierten Beträge.“

Aufbauend auf das stattgefundene Erörterungsgespräch hat das Gericht die Beschwerdeführerin insbesondere im Hinblick auf die im Verhältnis zu Großbritannien anzuwendende Anrechnungsmethode ersucht darzulegen, ob der Antrag, neben dem Betrag von 3.072,04 Euro an „einbehaltener Steuer“ *auch* den Betrag von (umgerechnet) 843,79 Euro „UK-Steuer“ auf die österreichische Steuer anzurechnen, aufrechterhalten wird.

In Beantwortung dessen wurde mit Schreiben vom 05. Oktober 2023 nur der Antrag auf Anrechnung der UK-Steuer iHv 3.072,04 Euro aufrechterhalten, da sich dieser Betrag rechnerisch aus der UK-Steuererklärung ergäbe. Für die anteilige Ermittlung der Bezüge des Jahres 2012 sei der Gesamtbetrag der UK-Steuererklärung nach Tagen aliquotiert worden. Anschließend sei darauf der UK-Steuersatz von 20% angewendet worden, um den Betrag der UK-Steuer zu erhalten. Der Antrag auf Senatsverhandlung werde zurückgezogen und um eine „monokratische Entscheidung“ ersucht.

Der Inhalt dieses Schreibens wurde am 06. Oktober 2023 dem Finanzamt mit dem Ersuchen bekannt gegeben, hierzu sowie zu den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens eine Stellungnahme abzugeben oder aber innerhalb der hierfür gesetzten Frist zu erklären, dass auf

die Abgabe einer Erklärung verzichtet wird. Das Finanzamt erklärte darauf am 13. Oktober 2023 innerhalb offener Frist, auf die Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme zu verzichten.

Damit blieben die beantragte Anrechnung der UK-Steuer in Höhe von 3.072,04 Euro auf die österreichische (Einkommen-)Steuer sowie der Abzug von Sachbezügen in Höhe von 5.243,69 Euro von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 21. September 2015 als zur Behandlung im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht offen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr zunächst für einen Monat, nämlich im Jänner 2012, bei „***AG8*** ***ZS2***“ (damals firmierend unter „***AG3***“) und die restlichen elf Monate bei „***AG1***“ (damals firmierend unter „***AG7*** ***ZS1***“) als Angestellte beschäftigt.

Arbeitsrechtlicher Arbeitgeber war ***AG1***, Zweigniederlassung Österreich. Diese Gesellschaft behielt grundsätzlich die Lohnsteuer ein und führte sie an das Finanzamt ab, wobei sie ab dem Zeitpunkt der Entsendung mit 01. Oktober 2012 bis zum Ende des Kalenderjahres 2012 den Lohnsteuerabzug unterließ.

An dessen Stelle wurde für diesen Zeitraum ein hypothetischer Steuerabzug angewendet. Dabei wurde unter dem Titel „fiktiver Lohn“ ein Betrag von 6.249,09 Euro in ein Gesamtbrutto von 68.226,91 Euro „eingestellt“. Ein allfälliger Überling an „einbehaltener Steuer“ fließt dabei zunächst dem österreichischen Arbeitgeber zu. Deshalb wurde dieser als Empfänger einer allfälligen Rückzahlung angegeben.

Bei der Entsendung handelte es sich um eine Dienstleistungserbringung in Form einer Arbeitskräfteüberlassung.

Die Beschwerdeführerin behielt während der Entsendung ihren Wohnsitz in Österreich unter Meldung als Hauptwohnsitz bei und begründete einen weiteren Wohnsitz in Großbritannien. Sie war mehr als 183 Tage, nämlich 187 Tage physisch in Großbritannien anwesend. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Gehaltskosten für die Beschwerdeführerin an ***AG2*** nach Großbritannien weiterverrechnet und von dieser Gesellschaft getragen worden wären.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin lag im Streitjahr ungeeignet Österreich und zwar in ***AS2***; dies auch in den Monaten ihrer Entsendung. Das Arbeitsverhältnis mit der damaligen ***AG3*** wurde mit Wirkung vom 01. Februar 2012 auf

die damalige ***AG7*** ***ZS1***, Zweigniederlassung Österreich übertragen. Dazu wurde am 11. Jänner 2012 mit der letztgenannten Gesellschaft auch ein „neuer“ Dienstvertrag mit Wirkungsbeginn der Übertragung geschlossen. Dieser Dienstvertrag blieb für die Dauer der Entsendung nach Großbritannien in Kraft. Die Entsendung wird in diesen Verträgen allerdings nicht ausdrücklich erwähnt.

Die Sachbezüge in Höhe von 5.243,69 waren bereits im L17 inkludiert sind und wurden somit erklärt. Gleichwohl wurden sie in der Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2015 unter die Einkünfte ohne inländischen Steuerbezug aufgenommen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und konnte auch vom Verwaltungsgericht festgestellt und seiner Entscheidung zugrunde gelegt werden.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in dem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden.

Artikel 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl. Nr. 390/1970 in seiner auf das Streitjahr anzuwendenden Fassung BGBl. III Nr. 135/2010 lautet wie folgt:

„(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.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches - *also unter Art. 15 DBA-Vereinigtes Königreich fallende Einkünfte* - die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA-Vereinigtes Königreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entfällt.

Die ***AG9***. als oberste Konzerngesellschaft der österreichischen Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin hat eine Unternehmensrichtlinie zum globalen Steuerausgleich („Global Tax Equalization Policy“) erstellt, deren Zwecke gemäß ihres Artikels I. unter anderem die Sicherstellung der fairen und gleichen Steuerbehandlung für Mitarbeiter, die bei ***AG9***. im Ausland eingesetzt werden, sowie die Sicherstellung, dass die Steuerbelastung der Mitarbeiter während des Auslandseinsatzes im wesentlichen der Steuerbelastung des Mitarbeiters bei Verbleiben in seinem Heimatland entspricht.

Gemäß Artikel VI. (a) dieser Unternehmensrichtlinie wird den Mitarbeitern vor Beginn des Einsatzes ein hypothetischer Steuerbetrag präsentiert, der auf Grundlage des Grundgehalts und der Nutzung eines Firmenwagens oder Zuschuss im Heimat- oder Gastland (falls anwendbar) kalkuliert wird. Ein anteiliger Betrag der hypothetischen Einkommensteuer wird während des Jahres vom Grundgehalt einbehalten. Gemäß Artikel IX. findet eine jährliche Abrechnung des „Steuerausgleiches“ statt. Diese wird definiert als „Ausgleich zwischen der hypothetischen Steuerverbindlichkeit des Mitarbeiters, berechnet nach Jahresende (als ob er

im Heimatland geblieben wäre) mit den während des Jahres einbehaltenen Steuern sowohl hypothetischer als auch tatsächlicher Art. ..“.

In Artikel IX. (c) ist eine Ausgleichszahlung dergestalt vorgesehen, dass für den Fall, dass der (hypothetische und tatsächliche) Steuerbetrag, der vom Mitarbeiter einbehalten wird, höher ist als die endgültige hypothetische Steuer, der Überschuss dem Mitarbeiter zurückgezahlt wird. Ist der Betrag jedoch geringer als die endgültige hypothetische Steuer, hat der Mitarbeiter den Fehlbetrag der Gesellschaft zu zahlen.

Die Bestimmungen (auch) dieser Unternehmensrichtlinie, insbesondere jene, welche die Anwendbarkeit und Anwendung der in dieser Richtlinie festgelegten Vorgangsweise hinsichtlich der „Hypo-Tax“ wurden von der Beschwerdeführerin dadurch akzeptiert, dass sie den Short-term assignment letter of understanding vom 30. August 2012 unterfertigt hat, welcher die Richtlinien für kurzfristige Entsendungen und die entsprechenden „Steuerrichtlinien“ von „***AG7***“ auf die vorliegende Entsendung für anzuwenden erklärt.

Im Zuge des Erörterungsgespräches vom 29. August wurde mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin schließlich jenes Berechnungsblatt im Detail durchgegangen, welches diese als Beilage 6 zum Vorlageantrag dem Gericht übermittelt hat. Dabei erwies sich der nachstehende Rechengang als plausibel und zentral für die Ermittlung eines im Ergebnis anzurechnenden Betrages an UK Steuer:

Aus der UK-Steuererklärung ergaben sich Einkünfte von insgesamt 31.221,24 Great British Pound (GBP); dies bezogen auf das UK-Steuerjahr. Davon beträgt die Steuer zu einem (Einkommen-)Steuersatz von 20% insgesamt 6.244,25 GBP. Umgerechnet ergaben sich aus der Entsendung während des UK-Steuerjahres - als dem betreffenden Steuerjahr dieses anderen Staates im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. a) DBA-Vereinigtes Königreich - Einkünfte in Höhe von 34.480,13 Euro. Für die Ermittlung der Bezüge des Jahres 2012 wurde der Gesamtbetrag der UK-Steuererklärung nach Tagen aliquotiert.

Umgelegt auf den im Kalenderjahr 2012 als dem Streitjahr zurückgelegten Zeitraum der Entsendung ergaben sich *Einkünfte aus UK* in Höhe von 20.084,34 Euro inklusive Sachbezüge und diverser Zulagen und Bonuszahlungen UK, woraus abzüglich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie der Sozialversicherungsbeiträge Einkünfte insgesamt UK in Höhe von 15.272,88 Euro errechnet wurden. Hieraus ergibt sich bei einem Steuersatz von 20% ein Betrag an UK Steuer in Höhe von 3.054,58 Euro, wobei allerdings 3.072,04 Euro zur Anrechnung beantragt wurden (letzterer zur Anrechnung beantragter Betrag ergibt sich genau genommen daraus, dass als - zum Vergleich berechnete - Steuerbemessungsgrundlage 15.360,18 Euro herangezogen wurden, also jener Betrag an Einkünften, der dem auf den Zeitraum 01. Jänner 2013 bis 05. April 2013 verbleibenden Teil der Entsendung nach UK entspricht (92 von insgesamt 187 Tagen).

In einem „parallelen Vorgang“ wurde von der österreichischen Arbeitgeberin - auf Grund der Unternehmensrichtlinien - ausschließlich zur Steuerberechnung ein Betrag für die Monate Oktober bis Dezember 2012 in Höhe von insgesamt 6.249,09 Euro errechnet und in die Lohnverrechnung eingestellt („fiktive Lohnsteuer“). Dieser wurde vom zur Auszahlung gelangenden monatlichen Bezug abgezogen (siehe Lohnkonto). Diese Vorgehensweise entspricht den „allgemeinen Prinzipien“ aus der Unternehmensrichtlinie zum globalen Steuerausgleich, wonach die Gesellschaft auf das „zu Hause“ generierte Einkommen des Mitarbeiters einen hypothetischen („Heimatland“) Steuerabzug anwenden wird. Im Gegenzug dafür wird die Gesellschaft allfällige zusätzliche Steuerverbindlichkeiten im Heimatland sowie Steuerverbindlichkeiten im Gastland gemäß den Definitionen in dieser Richtlinie zahlen.

Arbeitsrechtlich ist zwischen der abgeleiteten (unechten) und der originären (echten) Nettolohnvereinbarung zu unterscheiden. Bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung wird nur eine punktuelle Einigung darüber erzielt, wieviel dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach Abzug aller Beträge und Abgaben verbleiben soll. Die maßgebliche Größe ist dabei aber der zugrundeliegende Bruttobetrag, von dem ausgehend bei einer Veränderung der Abgaben auch das Nettoentgelt neu zu errechnen ist. Der Arbeitnehmer trägt bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung also das Risiko, aber auch die Chance betreffend Änderungen von Steuern und Beiträgen. Liegt hingegen eine originäre Nettolohnvereinbarung vor, so richtet sich der Anspruch des Arbeitnehmers nur auf den Nettolohn. Das Risiko und die Chance von Änderungen von Steuern und Beiträgen treffen den Arbeitgeber (vgl. VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0021, unter Hinweis auf OGH 17.3.2004, 9 ObA 72/03h).

Eine für den konkreten Fall vorgenommene Vertragsauslegung ergibt hierzu, dass dem „short-term assignment letter of understanding“ zweifelsfrei ein Bruttogehalt zugrunde gelegt wurde, wovon grundsätzlich bei einer Veränderung der Abgaben auch das Nettoentgelt neu zu errechnen ist. Im äußersten Fall kann also hier davon gesprochen werden, dass eine Einigung darüber erzielt worden wäre, wieviel dem Arbeitnehmer nach Abzug aller Beiträge und Abgaben im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - so verstanden: „punktuell“ - verbleiben sollte; eine solche Betrachtung ist überdies auf Basis rein innerstaatlicher Kriterien und vorerst noch gänzlich ohne Annahme einer „Hypo-Tax“ anzustellen.

Diese Auslegung wird unterstützt durch die Formulierung ***AG9*** - Short Term International Assignment Policy, Artikel C.1, wonach das (Grund-)Gehalt im Heimatland gezahlt werde und den Steuern und Sozialabgaben des Heimatlandes unterliege, die auf der Grundlage berechnet werden, dass der Arbeitnehmer weiterhin im Heimatland beschäftigt ist („wäre“).

Daraus folgt allerdings auch schon für die „Hypo-Tax“, dass es sich bei dieser um eine Steuerberechnung handelt, welche - in einem ersten gedanklichen Schritt - derart vorgenommen wird, dass sie unter Annahme einer im Wesentlichen gleichbleibenden steuerlichen Belastung so weit wie möglich einer im Fall des Verbleibes im „Heimatland“

einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuer entspricht. Mit anderen Worten laufen die Ziele solcher Mechanismen jenem der Vermeidung von Doppelbesteuerung gleich.

Im Rahmen einer solchen Regelung wird sodann die Steuerprognose mit einem Ausgleichsmechanismus verbunden, welcher auf Basis eines Abgleiches des vorausberechneten Betrages mit einer tatsächlich - insgesamt - anfallenden Einkommensteuer je nach Lage des Falles eine Zahlung vorsieht. So kann letztlich die Beschwerdeführerin in den Genuss einer Steuergutschrift kommen oder aber zu einer Zahlung ihrerseits an die Gesellschaft verpflichtet sein.

Damit gewährleistet der Mechanismus insgesamt zwar nicht von vorneherein eine gleichmäßige Steuerbelastung der Arbeitnehmerin, führt aber nach beendeter Entsendung in einer Abrechnung (Saldierung) zu einer Ausgleichszahlung durch einen Vertragsteil. Somit kann die „Hypo-Tax“ auch nicht als flexibler Gehaltsbestandteil qualifiziert werden.

Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die Beschwerdeführerin von den 68.226,91 Euro, welche auf dem übermittelten Lohn- und Gehaltskonto als „Gesamtbrutto“ für das Jahr 2012 ausgewiesen sind, 6.249,09 Euro bei ihrem Arbeitgeber (unter dem Titel „Hypo Tax“) zur Begleichung der auf ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallenden Steuern zurückließ (vgl. VwGH 18.5.2020, Ro 2018/15/0007). Der Betrag sollte den Betrag an UK-Steuer sowie jenen der ergänzenden österreichischen Einkommensteuer abdecken. Damit ist in der geschlossenen Vereinbarung aber überhaupt erst eine „konkrete Vorausverfügung“ hinsichtlich der im anderen Staat und im Ansässigkeitsstaat zu entrichtenden Steuern zu erblicken.

Vom genannten „Bruttolohn“ entfallen 23.754,90 Euro auf die Monate Oktober bis Dezember 2012 (den Zeitraum der Entsendung im Streitjahr). Dieser Betrag setzt sich aus laufenden Einkünften insgesamt in Höhe von 18.212,63 Euro sowie aus Sonderzahlungen in Höhe von 5.542,27 Euro zusammen. Diese 23.754,90 Euro, welche *einschließlich* „Hypo Tax“ zu verstehen sind, gelten solcherart als der Beschwerdeführerin zugeflossen. Sie ergeben zuzüglich der Sachbezüge UK in Höhe von 5.243,69 Euro die auch im Lohnausweis L17 ausgewiesenen Bruttobezüge in Höhe von 28.998,59 Euro.

Unbestrittenermaßen wurde (auch) ein die UK-Steuer abdeckender Betrag nicht von der Beschwerdeführerin als Arbeitnehmerin, sondern vom Arbeitgeber getragen. Die Übernahme dieses in Gestalt einer Vorausverfügung als „Steuer“ gewidmeten Betrages stellt für die Beschwerdeführerin zusätzlichen Arbeitslohn dar und wurde daher auch gegenständlich der Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet. Der Umstand, dass bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages (auch) ein die UK Quellensteuer abdeckender Betrag in Form einer „Hypo-Tax“ vom Bruttobezug der Beschwerdeführerin in Abzug gebracht wurde, welcher vom Arbeitgeber der Beschwerdeführerin in weiterer Folge (für die Beschwerdeführerin) an die Abgabenbehörde abgeführt worden ist, steht einer Anrechnung von UK-Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer in Anwendung des Art 24 Abs. 2 DBA-Vereinigtes Königreich

nicht entgegen (vgl. VwGH 18.5.2020, Ro 2018/15/0007, mit Literaturhinweisen zu einem vergleichbaren Sachverhalt).

Im Beschwerdefall war daher die UK Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Da die österreichische Steuer allerdings höher als die UK-Steuer ist, kommt es zu keinem Überschreiten eines Anrechnungshöchstbetrages.

Die Sachbezüge, welche in Höhe von 5.243,69 Euro bereits im L17 inkludiert sind und somit als erklärt zu gelten haben, wurden insoweit doppelt erfasst, als sie auch unter die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug subsumiert wurden. Sie waren daher von der Steuerbemessungsgrundlage des Einkommensteuerbescheides vom 21. September 2015 wiederum abzuziehen, sodass sie bei den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug gewissermaßen neutralisiert und nur noch die „Per Diem“-Einkünfte in Höhe von umgerechnet 4.219,79 Euro (entspricht 3.421,70 GBP) dort wirksam sind. Dieser Betrag wurde auch im Vorlageantrag als zu berücksichtigen angesprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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. Im gegenständlichen Fall sind die Voraussetzung für eine Zulassung der Revision nicht gegeben, zumal sich das Verwaltungsgericht bei seiner Entscheidung von der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat leiten lassen. Im Übrigen besitzen Fragen, die im Wege der Vertragsauslegung zu lösen sind, keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung.

Innsbruck, am 4. Dezember 2023