

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 vom 25.05.2015 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) Ausgaben für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung/-sanierung und den Kirchenbeitrag.

Im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2015 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt aufgefordert zur Klärung des Sachverhaltes seiner Arbeitnehmerveranlagung 2013 Folgendes bekanntzugeben bzw. vorzulegen:

„- Alle für dieses Jahr gültigen Dienst- und Entsendungsverträge samt allfällige Ergänzungen bzw. Zusatzvereinbarungen.

- Sofern nicht aus den Verträgen klar ersichtlich, eine detaillierte Beschreibung Ihrer Tätigkeit in diesem Jahr seitens des Arbeitgebers.

- In welchen Staaten waren Sie tätig und wie lange jeweils? Legen Sie dazu die entsprechenden Aufzeichnungen des Arbeitgebers vor (detaillierte Aufstellung, wieviele Arbeitstage in den einzelnen Staaten jeweils angefallen sind).

- Das vom Arbeitgeber/von den Arbeitgebern geführte Lohnkonto für das betroffene Jahr.

- Ist für Sie 2013 in einem anderen Staat Lohn-/oder Einkommensteuerpflicht eingetreten? Wenn ja, in welchem? Nachweis?“

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens durch den Arbeitgeber des Bf., der ***1***, vom 19.11.2015 wurde Folgendes bestätigt:

[...]

Beigelegt wurde der Lohnkonto – Jahresabschluss, aus dem hervorgeht, dass der Beschwerdeführer für die vorgenannten Zeiträume ein Auslandsgehalt iHv 3817,18 € bezogen hat, die Ausland BG LST 9.762,40 € beträgt und die Auslandsbezüge (Brutto + Sachbezug) scheinen mit 15.092,83 € auf.

Im weiteren Ergänzungsersuchen an den Bf. vom 23.11.2015 wurde ausgeführt:

„Der an Sie gerichtete Ergänzungsvorhalt für das Jahr 2013 wurde in folgenden Punkten noch nicht beantwortet:

-Alle für dieses Jahr gültigen Dienst- und Entsendungsverträge samt allfälligen Ergänzungen bzw. Zusatzvereinbarungen.

-Zur Sicherstellung, dass der andere Vertragsstaat das DBA gleichermaßen ausgelegt hat, ist der Besteuerungsnachweis aus Deutschland vorzulegen.“

Im E-Mail der ***1*** vom 04.12.2015 wurde dem Finanzamt mitgeteilt:

„... selbstverständlich werden wir uns über unseren deutschen Steuerberater bemühen, dass Sie auch vom deutschen FA noch eine diesbezügliche Bestätigung erhalten. Grundsätzlich geht man bei einer Montagebetriebsstätte davon aus, dass bei Mitarbeitern, die vor Ort tätig sind, eine "Kostentragung" der Betriebsstätte gegeben ist (nachzulesen im Kommentar zum OECD-MA). Eine Weiterverrechnung der Lohnkosten in Form einer Rechnung an eine Montagebetriebsstätte gibt es jedoch nicht, da nur das Besteuerungsrecht für einen Teil eines Projektes auf Deutschland übergeht.

*Da die ***1*** zu den HM-Betrieben gehört, können Sie sich aber sicherlich bei Ihren Grazer Kollegen erkundigen, ob ***2*** als deutsche Montagebetriebsstätte der ***1*** aufliegt. Die zuständige Teamleiterin [...] erhält daher das Mail in Kopie.“*

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) des Beschwerdeführers für das Jahr 2013 vom 04.05.2016 berücksichtigte die beantragten Sonderausgaben und ergab eine Nachforderung von 3.710,00 €. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die auf Dienstreisen des Arbeitnehmers nach Deutschland entfallenden anteiligen Lohneinkünfte sind im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers zu besteuern. Die Wirkung der 183-Tage-Klausel im Artikel 15 Abs. 2 des DBA Deutschland / Österreich liegt in einer Durchbrechung des Arbeitsortprinzips (wie in Artikel 15 Abs. 1 DBA geregelt) durch Rückverweisung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Einen konkreten Nachweis, dass die anteiligen Lohnkosten nicht vom österreichischen Dienstgeber, sondern von einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers tatsächlich getragen worden sind, ist vom Abgabepflichtigen nicht erbracht worden. Der Umstand, dass eine deutsche Lohnabrechnung (auch) vorgenommen wurde, ist kein hinreichender Nachweis,

dass die anteiligen Lohnkosten letztendlich von einer deutschen Betriebsstätte tatsächlich getragen wurden.“

Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der folgenden Begründung:

„Die auf den Dienstreisen nach Deutschland entfallenden anteiligen Lohneinkünfte sind nicht, wie in der Begründung des Bescheides angeführt, im Ansässigkeitsstaat zu besteuern.

Laut Artikel 5 des OECD Musterabkommens bzw. des DBA Artikel 5 Abs. 3 ist in Deutschland vom Dienstgeber eine Montage- bzw. Baustellenbetriebsstätte zu gründen, wenn eine Dauer von zwölf Monaten für jedes einzelne Projekt überschritten wird.

*Im Jahr 2013 habe ich Dienstreisen auf eine solche Montagebetriebsstätte der ***1*** unternommen. Die darauf entfallenden anteiligen Lohneinkünfte wurden aus diesem Grund in Deutschland versteuert.*

Laut Doppelbesteuerungsabkommen ist die Befreiungsmethode anzuwenden. Eine neuerliche Besteuerung in Österreich ist aus diesem Grund nicht möglich.

Nach Artikel 7 des DBA Deutschland/Österreich wurden die Unternehmensgewinne, die aufgrund dieser Montage- bzw. Baustellenbetriebsstätte erzielt wurden, ebenfalls in Deutschland versteuert. Die dadurch erforderliche Gewinnermittlung beinhaltet auch Gehaltskosten, wodurch diese indirekt von der Montagebetriebsstätte getragen worden sind.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.03.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Wie schon in der Begründung zum Erstbescheid ausgeführt, wurde auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens kein Nachweis erbracht, dass die den Dienstreisen nach Deutschland zuzurechnenden Lohnkosten nicht vom österreichischen Dienstgeber, sondern von einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers, bzw. der ***1*** Deutschland GmbH getragen worden sind. Auch die Behauptung, dass die betreffenden Lohnkosten in die Gewinnermittlung der deutschen Betriebsstätte eingeflossen sind, wurde nicht nachgewiesen. Der Umstand, dass eine deutsche Lohnabrechnung vorgenommen wurde, ist kein hinreichender Nachweis dafür, dass die anteiligen Lohnkosten letztendlich von einer deutschen Betriebsstätte tatsächlich getragen wurden.*

Die auf Dienstreisen des Arbeitnehmers nach Deutschland entfallenden anteiligen Lohneinkünfte sind demnach im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers zu besteuern.“

Daraufhin stellte der Bf. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag), verwies auf die Begründung in der Beschwerde und legte ergänzend folgendes ausgefüllte Formular vor:

[...]

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird durch das Abkommen vom 24.08.2000, BGBl III, Nr. 182/2002, abgeschlossen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (in Folge DBA), eingeschränkt.

Nach Art. 4 Abs. 1 dieses DBA ist eine Person, die nur einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hat, im Wohnsitzstaat – im gegenständlichen Fall also in Österreich - ansässig.

Art. 15 des DBA lautet:

Abs.1: Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 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 in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Abs. 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 Kalenderjahrs 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.

Abs. 3: Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

Abs. 4: Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

[...]

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt berechnet:

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus (Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA).

Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden „sog. Progressionsvorbehalt“ (Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA)

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) insbesondere dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. zB VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; 28.5.2009, 2008/15/0046).

Die in Art. 15 Abs. 1 lit. a DBA vorgesehene 183-tägige Schonfrist hat den Charakter einer Bagatellregelung, wonach die Verlagerung der Besteuerungsrechte in den Tätigkeitsstaat bei bloß kurzen Arbeitseinsätzen nicht zum Tragen kommen soll. Art. 15 Abs. 2 DBA verhindert damit den intermittierenden Wechsel des Besteuerungsrechtes bei kurzfristig in einem anderen Staat tätigen Arbeitnehmern. Denn bei Tätigkeiten von kurzer Dauer ist die Nahebeziehung zum Tätigkeitsstaat nicht allzu groß, weshalb eine Besteuerung und der damit verbundene Verwaltungsaufwand in Grenzen gehalten werden soll, soweit die im Quellenstaat vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte weder bei einem dort ansässigen Arbeitgeber noch bei einer dort bestehenden Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers als Betriebsausgabe abgezogen werden können (Art. 15 Z 6.2. OECD-MK, zu Abs. 2). Im Übrigen würde das geringfügige zusätzliche Steueraufkommen bei der Erfassung kurzfristiger Arbeitsaufenthalte durch den Tätigkeitsstaat in keinem Verhältnis zu dem damit für Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen verbundenen administrativen Aufwand stehen. Die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit würde zum Nachteil der DBA-Vertragsstaaten behindert, was auch dem Zweck eines DBA widersprechen würde.

Die 183-Tage-Regel ist daher eine – den Grundsätzen der Besteuerung von Betriebstätten vergleichbare – Intensitätsgrenze, die darauf abstellt, ob eine die Besteuerung des Arbeitnehmers rechtfertigende hinreichende Verwurzelung der Tätigkeit des Arbeitnehmers mit dem Einsatzstaat gegeben ist. Diese Praktikabilitätsabwägungen werden nur überschrieben, wenn die Löhne und Gehälter über den Betriebsausgabenabzug bei einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder zu Lasten einer dort gelegenen Betriebstätte letztlich das Steueraufkommen des Quellenstaates kürzen. Diese Regelung ergibt sich aus einem dem DBA-Recht immanenten Korrespondenzprinzip zwischen der gewinnmindernden Erfassung von Lohn- und Gehaltsaufwand und der Besteuerung des Arbeitnehmers (Hilbert, IWB 2012, 206 ff). Demnach soll der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht auch bei kurzfristigen Aufenthalten behalten, wenn die Vergütungen den Unternehmensgewinn im Quellenstaat geschmälert haben. Andererseits wird die 183-Tage-Regel auch damit gerechtfertigt, dass die Auflegung einer Verpflichtung zum Abzug an der Quelle für eine kurzfristige Arbeitsausübung im Quellenstaat eine starke Verwaltungsbelastung darstellt, wenn der Arbeitgeber in diesem Staat weder ansässig ist noch eine Betriebstätte unterhält (Art 15 Z 6.2. OECD-MK). In der Literatur wird allerdings auch die Rechtsansicht vertreten, dass trotz des in der Praxis bestehenden Zusammenhangs zwischen dem Abzug der Arbeitslöhne bei der Ermittlung der Unternehmensgewinne einerseits sowie der Besteuerung der Arbeitslöhne im Quellenstaat andererseits, der Abzug der Arbeitslöhne nicht kausal für deren Besteuerung ist. Aus historischen und systematischen Erwägungen wird abgeleitet, dass die 183-Tage-Regel einerseits den grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatz fördern sollte und andererseits praktische Überlegungen für die Schaffung der 183-tägigen Schonfrist im Vordergrund gestanden sein dürften, weil es bei kurzfristigen Arbeitnehmereinsätzen für den Quellenstaat ohnehin schwierig ist, die Einkünfte des Arbeitnehmers zu erfassen und damit auch Verwaltungsbelastungen reduziert werden (Dziurdz, IStR 2014, 878 ff);(vgl. Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Aufl., Art. 15 Rz 4ff.).

Tage, an denen der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat ansässig ist, sind bei der Berechnung der 183 Tage nicht zu berücksichtigen (vgl. Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Aufl., Art. 15 Rz 18).

Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer in Österreich ansässig und war im Streitjahr lt. der Bestätigung seines österreichischen Arbeitgebers mehrere Wochen bzw. tageweise – jedenfalls weniger als 183 Tage - an der Betriebsstätte seines Arbeitgebers in Deutschland beschäftigt.

Die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung teilweise nicht vorgelegt, wie etwa die für das ggst. Jahr gültigen Dienst- und Entsendungsverträge und der Besteuerungsnachweis aus Deutschland.

Aus den bisher vorgelegten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht nach dem DBA für die vom Arbeitgeber an das österreichische Finanzamt gemeldeten Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Anspruch genommen hat.

Auch das mit dem Vorlageantrag übermittelte vom Arbeitgeber ausgefüllte Formular der „besonderen Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2013“ ist nicht geeignet das Besteuerungsrecht Deutschlands nachzuweisen, da nach deutschem Steuerrecht im Allgemeinen eine „besondere Lohnsteuerbescheinigung“ für Arbeitnehmer, die im Ausland wohnen, auszustellen ist (vgl.

[https://www.steuertipps.de/lexikon/l/lohnsteuerbescheinigung#:~:text=Eine%20besondere%20Lohnsteuerbescheinigung%20ist%20Arbeitnehmern,wurde%20die%20elektronische%20Lohnsteuerbescheinigung%20eingef%C3%BChrt\).](https://www.steuertipps.de/lexikon/l/lohnsteuerbescheinigung#:~:text=Eine%20besondere%20Lohnsteuerbescheinigung%20ist%20Arbeitnehmern,wurde%20die%20elektronische%20Lohnsteuerbescheinigung%20eingef%C3%BChrt).)

Da der Beschwerdeführer weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht hat, dass die streitggst. Einkünfte in Deutschland besteuert wurden und er dadurch seine Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des zu beurteilenden Sachverhaltes, der u.a. seine Wurzeln im Ausland hat, verletzt hat, indem er die vom Finanzamt mehrmals angeforderten Unterlagen nicht beibrachte, kann vom Bundesfinanzgericht dem Rechtsstandpunkt des Finanzamtes nicht entgegengetreten werden.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Da im Beschwerdefall kein Rechtsproblem strittig ist, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde sowie das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 11. Juli 2024

