

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien ***Bf1*** (Beschwerdeführer), vertreten durch die Vialto Austria Steuerberatung GmbH, 1010 Wien und ***FA*** als Amtspartei und als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes TZ LD über die Beschwerde vom 7. Feber 2017

gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 11.1.2017 betreffend Einkommensteuer 2014

zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer betragen:

38.716,92 €	Nichtselbstständige Einkünfte
78.409,21 €	Nichtselbstständige Einkünfte
117.126,13	Gesamtbetrag der Einkünfte vor Werbungskosten
-132 €	Pauschbetrag Werbungskosten
116.994,13 €	Gesamtbetrag der Einkünfte
-60 €	Sonderausgaben
116.934,13 €	Einkommen
Einkommensteuer	
116.934,13 €	Bemessungsgrundlage

48.702,07 €	Steuer vor Absetzbeträgen (116.934,13 – 60.000) x 0,5+20.235
-291 €	Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 EStG 1988;
-54 €	Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 und 10 EStG 1988)
48.357,07 €	Steuer nach Absetzbeträgen
0 €	Steuer sonstige Bezüge für die ersten 620 €
942,40 €	6% für die restlichen 15.706,65 €
49.299,47 €	Einkommensteuer
-14.287,97 €	Anzurechnende ausländische Einkommensteuer
-33.535,39 €	Anzurechnende Lohnsteuer
+ 1.476,11	Festgesetzte Einkommensteuer 2014 (Gutschrift) vor Rundung
- 0,11 €	Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
+1.476 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2014

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Streitfragen:

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Streitzeitraum Einkünfte von seinem inländischen Dienstgeber (Lohnzettel L 1) für eine Tätigkeit im Inland und Einkünfte von seinem inländischen Dienstgeber für Tätigkeiten in einem Drittstaat (Lohnzettel L 23), weil er durch seinen Dienstgeber in den Drittstaat entsandt worden ist (Lohnzettel L1 und L 23, ausgestellt durch denselben inländischen Dienstgeber= Beilage zur Beschwerde vom 7.2.2017). Er hatte einen Wohnsitz in Österreich und er war in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Ein DBA mit dem Drittstaat (Entsendungsstaat) gab es mit Wirksamkeit für den Streitzeitraum noch nicht. Es ist strittig, ob bei Anwendung der V BGBL II 474/2002 die Befreiungsmethode (§ 1 Abs 1 der V) oder die Anrechnungsmethode (§ 1 Abs 2 der V) anzuwenden ist. In diesem Zusammenhang ist auch strittig, ob die Durchschnittssteuerbelastung mit Einkommensteuer im Drittstaat (Entsendungsstaat) höher als 15% gewesen ist (§ 1 Abs 1 der V).

Strittig ist ferner, ob die Einkünfte, die er von seinem inländischen Dienstgeber erhalten hat, weil er im Entsendungsstaat auf Grund der Entsendung durch seinen Dienstgeber gearbeitet hat, steuerfrei gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 waren.

Erwägungen des BFG über die Beschwerde:

1.) Durchschnittssteuersatz im Entsendungsstaat:

Wie hoch dieser Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Einkünfte war, die auf die Tätigkeit im Entsendungsstaat zurückgehen, kann auf sich beruhen.

2.) Steuerfreiheit gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 für die Einkünfte des Bf im Zusammenhang mit den Tätigkeiten des Bf im Entsendungsstaat auf Grund der Entsendung durch den österreichischen Arbeitgeber ?

Zur Frage, ob bei diesen Einkünften eine Steuerfreiheit gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG in der Größenordnung von ca 36.000 € zu berücksichtigen ist (36.527,87 € lt. Lohnzettel L 23, der zusammen mit der Beschwerde vom 7.2.2017 vorgelegt wurde):

Der Bf wurde durch das FA aufgefordert (Ergänzungsauftrag vom 18.3.2021), zu beweisen, dass die Entsendung durch den Arbeitgeber in den Drittstaat nicht in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers erfolgt ist, und dass die im Drittstaat zu leistenden Arbeiten überwiegend unter erschwerenden Umständen zu erbringen waren (vgl. § 3 Abs 1 Z 10 lit c und f). Der Bf hat insoweit keinerlei Nachweise vorgelegt.

Durch die beweislose Behauptung, bei der Tätigkeit des Bf handle es sich nicht um eine Entsendung in eine Betriebsstätte oder zum Sitz der Geschäftsleitung im Entsendungsstaat (Vorbringen vom 2.7.2021, S. 2) ist der Bf dem Auftrag, zu beweisen, dass die Entsendung in den Drittstaat nicht in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers erfolgte, nicht nachgekommen (vgl. § 3 Abs 1 Z 10 lit c EStG 1988). Es kann daher nicht festgestellt werden, dass die Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn des in den Drittstaat entsendeten Bf für eine Entsendung erwirtschaftet wurden, die nicht in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers erfolgt ist (§ 3 Abs 1 Z 10 lit c EStG 1988).

Durch die beweislose Behauptung, bei der Tätigkeit des Bf im Drittstaat handle es sich um eine Tätigkeit unter erschwerten Bedingungen („Maschinenanlagen, Verschmutzung, etc“)(Vorbringen des Bf vom 2.7.2021, S. 2) ist der Bf dem Auftrag des FA vom 18.3.2021, zu beweisen, dass die Tätigkeit des Bf im Drittstaat überwiegend unter erschwerenden Umständen geleistet worden sei, nicht nachgekommen.

Dasselbe gilt für die Bestätigung des Herrn ZF vom 17.3.2014 (Beilage zum Schreiben vom 2.7.2021 des Bf, vertreten durch die StB), bei der Tätigkeit des Bf im Drittstaat handle es sich um „ABC Project & CDE project FGH 1234 & FGH 5678“.

Dasselbe gilt für den Tätigkeitskatalog, der der Bestätigung vom 17.3.2014 beigelegt war, und dem zu entnehmen war, dass es sich bei den Tätigkeiten des Bf im Entsendungsstaat um folgende Tätigkeiten gehandelt habe:

- Automation von Anlagen (z.B. nachträglicher Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen)
- Installation von Hard- und Softwareanlagen
- Fertigungsüberwachung iZm Anlagenerrichtung im Ausland durch ein österreichisches Unternehmen
- Montage (sowohl die Aufstellung ortsfester Anlagen als auch die Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert worden seien) inkl. Erstinbetriebnahme
- Schulung an der Anlage (Anlernen von Bedienungskräften)
- Wartung und Instandsetzung mit Neuerrichtung von Anlageteilen
- Vorbereitungen auf der Baustelle (z.B. Vermessung, Projektierung, Bauplanung)“.

Diesem Tätigkeitskatalog ist nicht zu entnehmen, dass die Tätigkeit des Bf im Drittstaat überwiegend unter erschwerenden Umständen geleistet worden ist (§ 3 Abs 1 Z 10 lit f EStG 1988).

Dasselbe gilt für den Service Report Nr. AT00941 von 2014 = Beilage zum Schreiben vom 2.7.2021 (das genaue Datum dieses Service Reports ist nicht lesbar): Die diesem Bericht zu entnehmende Arbeitsbeschreibung „Installation, CDE Installation, ABC Project, Health Check/Troubleshooting, Supporting“ ist kein ausreichender Nachweis für angebliche Arbeiten des Bf im Drittstaat, die i S von § 3 Abs 1 Z 10 lit f EStG 1988 überwiegend unter erschwerenden Umständen geleistet werden mussten.

Es kann aus diesen Gründen nicht fest gestellt werden, dass die durch den Bf im Drittstaat zu leistenden Arbeiten überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten waren (§ 3 Abs 1 Z 10 lit f EStG 1988).

Die Einkünfte des Bf, die dieser von seinem Arbeitgeber wegen der Entsendung in den Drittstaat erhalten hat, waren daher nicht einmal zum Teil steuerfrei i S des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988.

In dieses Bild fügt sich, dass der Bf in einer Beilage zu seinem Schreiben vom 2.7.2021 mit der Überschrift „Aliquotierung der Einkünfte nach Arbeitstagen....“ bei der Kennzahl 243 (steuerfreie Bezüge) in Bezug auf sämtliche Tätigkeiten (Inlandstätigkeiten, Auslandstätigkeiten, alle Tätigkeiten) den Wert Null eingetragen hat.

Im Ergebnis liegt keine Steuerfreiheit gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 vor.

3.) Ein DBA zwischen Österreich und dem Entsendungsstaat hat es mit Wirksamkeit des Streitjahres 2014 nicht gegeben.

4.) Befreiungsmethode (§ 1 Abs 1 V BGBl II 474/2002) oder Anrechnungsmethode (§ 1 Abs 2 dieser V)?

Der Bf wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber im Streitjahr zum Teil in den Drittstaat entsandt. Er hat 83 Tage in Österreich und 152 Tage auf Grund der Entsendung im Drittstaat gearbeitet (Beilage „Aliquotierung....“ zum Vorlageantrag vom 21.2.2018). Er wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber sowohl für seine Tätigkeiten in Österreich als auch für seine Tätigkeiten im Drittstaat entlohnt. Die gesamten streitgegenständlichen Einkünfte wurden dem Bf im Streitjahr von seinem österreichischen Arbeitgeber gezahlt (Lohnzettel L1 und Lohnzettel L 23 desselben österreichischen Arbeitgebers, erstmals vorgelegt mit der Beschwerde vom 7.2.2017). Er hatte einen Wohnsitz in Österreich (Vorlageantrag vom 21.2.2018) und er war deshalb unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich (§ 1 Abs 2 EStG 1988).

Er wurde für seine Einkünfte des Streitjahres auch im Drittstaat besteuert . Die Einkommensteuer des Drittstaates für die Einkünfte des Streitjahres beträgt 14.287,97 € (Vorlageantrag vom 21.2.2018, dem FA gefaxt am 1.3.2018).

Aus dem Drittstaat stammende Einkünfte, dh Einkünfte, die der Bf von einer Zahlstelle mit Sitz im Drittstaat erhalten hat, können nicht festgestellt werden. Alle feststellbaren Einkünfte des Bf des Streitjahres stammen vom österreichischen Arbeitgeber, der seinen Sitz in LD / Österreich hatte (Lohnzettel L1 und L23, erstmals durch den Bf vorgelegt als Beilagen der Beschwerde vom 7.2.2017).

Der Bf ist durch das FA aufgefordert worden (Ergänzungsauftrag vom 18.3.2021, S. 2), Unterlagen über die Höhe der ausländischen Einkünfte, den Steuerbescheid des Drittstaates und eine Übersetzung in die deutsche Sprache vorzulegen. Der Bf legte in den Beilagen seines Schreibens vom 2.7.2021 drei Blätter mit Schriftzeichen einer fremden Schrift und lateinischen Zahlen vor und nannte diese Unterlagen in seinem Schreiben vom 2.7.2021 seine Steuererklärung im Drittstaat. Eine Übersetzung dieser Unterlagen legte er entgegen seinem Vorbringen vom 2.7.2021 nicht vor. Einkünfte, die aus dem Drittstaat stammen, sind in diesem Zusammenhang nicht erkennbar.

Die vorliegenden Unterlagen (insbesondere die Lohnzettel von seinem österreichischen Arbeitgeber – andere Einkünfte, die nicht auf diesen Lohnzetteln erwähnt sind, sind nicht feststellbar und werden daher der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt-) weisen nur auf Einkünfte des Bf von seinem österreichischen Arbeitgeber hin. Das sind keine Einkünfte, die aus dem Drittstaat stammen.

Einkünfte des Bf , die aus dem Drittstaat stammten, sind daher nicht feststellbar. § 1 Abs 1 der V BGBl II 474/2002 verlangt nicht nur Einkünfte aus einer im Ausland (hier: dieser Drittstaat) ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit, sondern auch, dass diese Einkünfte aus einem ausländischen Staat (hier: dieser Drittstaat) stammen, mit dem Österreich kein DBA vereinbart hat. Daher ist § 1 Abs 1 der V BGBl II 474/2002 (Befreiungsmethode) nicht anwendbar.

Da eine Doppelbesteuerung wegen der Besteuerung in Österreich und diesem Drittstaat vorliegt, kein DBA anwendbar ist, und der Bf wegen seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich ist , ist die Einkommensteuer des Drittstaates (14.287,97 € lt. Schreiben vom 2.7.2021) auf die österreichische Einkommensteuer , die auf das Welteinkommen des Bf erhoben wird, anzurechnen (§ 1 Abs 2 V BGBl II 474/2002).

5.) Die Einkommensteuer 2014 beträgt daher:

38.716,92 €	Einkünfte aus NSA wegen der Tätigkeit in Österreich Kennz. 245 (Schreiben 2.7.2021, Beilage „Aliquotierung der Einkünfte nach Arbeitstagen.....“)
78.409,21 €	Einkünfte wegen der Entsendung in den Drittstaat, erhalten von seinem österreichischen Arbeitgeber lt. Schreiben vom 2.7.2021, Beilage „Aliquotierung....“
117.126,13	Einkünfte für Tätigkeiten in Österreich und dem Drittstaat lt. Kennzahl 245 Schreiben 2.7.2021 und lt. Aufteilung der Einkünfte lt. FA
-132 €	Pauschbetrag Werbungskosten
116.994,13 €	Gesamtbetrag der Einkünfte
-60 €	Sonderausgaben
116.934,13 €	Einkommen
Einkommensteuer	
116.934,13 €	Bemessungsgrundlage
48.702,07 €	Steuer vor Absetzbeträgen $(116.934,13 - 60.000) \times 0,5 + 20.235$
-291 €	Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 EStG 1988;
-54 €	Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 und 10 EStG 1988)
48.357,07 €	Steuer nach Absetzbeträgen
0 €	Steuer sonstige Bezüge für die ersten 620 €
942,40 €	6% für die restlichen 15.706,65 €

49.299,47 €	Einkommensteuer
-14.287,97 €	Anzurechnende ausländische Einkommensteuer
-33.535,39 €	Anzurechnende Lohnsteuer
+ 1.476,11	Festgesetzte Einkommensteuer 2014 (Gutschrift) vor Rundung
- 0,11 €	Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
+1.476 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2014
1.476 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2014
+ 403 €	Bisher festgesetzte Einkommensteuer lt. BVE vom 11.5.2020
1.879 €	Abgabennachforderung

Auf dem Abgabenkonto des Bf ist daher eine Abgabennachforderung von 1.879 € zu erwarten.

6.) Zulässigkeit der Revision?

a.) Es ist strittig, ob i S der V BGBl II 474/2002 im Zusammenhang mit in Österreich und in einem Drittland besteuerten Einkünften des Bf wegen nichtselbstständigen Tätigkeiten des Bf in Österreich und im Drittland die Befreiungsmethode (§ 1 Abs 1 der V) oder die Anrechnungsmethode (§ 1 Abs 2) anzuwenden ist.

Daher ist zu erörtern, ob auch nur zum Teil die Einkünfte des Bf aus dem Drittland stammten:

Der Bf wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber in den Drittstaat entsandt. Der Bf arbeitete im Streitzeitraum während einer Zeit von 83 Tagen in Österreich und während einer Zeit von 152 Tagen im Drittland. Der Bf wurde ausschließlich von seinem österreichischen Arbeitgeber für alle diese Arbeiten entlohnt. Seine Einkünfte stammen ausschließlich von seinem österreichischen Arbeitgeber. Nach Ansicht des BFG liegen keine ausländischen Einkünfte vor, weil die Einkünfte nicht aus dem Drittland, sondern aus Österreich stammen.

Daher ist nach Ansicht des BFG § 1 Abs 1 V BGBl II 474/2002 jedenfalls nicht anzuwenden, obwohl der Bf aus Österreich stammende Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit erzielte. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i S des Art 133 Abs 4 B-VG stellt sich in diesem Zusammenhang nicht, da sich die Ansicht des BFG direkt aus dem Text der Verordnung ergibt. Der Text der zitierten Verordnung (§ 1 Abs 1) verlangt unzweifelhaft nicht nur Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit, sondern auch, dass diese Einkünfte aus dem Ausland stammen.

Daher ist im gegenständlichen Fall nicht die Befreiungs- sondern die Anrechnungsmethode anzuwenden.

b.) Strittig ist ferner, ob in Bezug auf die Entsendung des Bf in den Drittstaat § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 anzuwenden ist. Entgegen den ihm erteilten Ergänzungsaufträgen hat der Bf nicht nachgewiesen, dass die Entsendung in das Drittland nicht in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers erfolgt ist, und dass die im Drittland zu leistenden Arbeiten überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten gewesen sind. Daher war die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 jedenfalls nicht anzuwenden (§ 3 Abs 1 Z 10 lit c und f EStG 1988).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gem. Art 133 Abs 4 B-VG stellt sich auch in diesem Zusammenhang nicht.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Jänner 2026