

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Dr. Karl Zepitsch

in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 30. Juni 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist österreichische Staatsbürgerin und seit dem 1. Oktober 2006 im Auftrag ihres österreichischen Arbeitgebers in der Bundesrepublik Deutschland tätig. Sie hat seit dieser Zeit einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland. Ihren Wohnsitz in Österreich hat die Bf. während der Entsendung ebenfalls beibehalten.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland – Österreich ist die Bf. weiterhin in Österreich ansässig, da sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin in Österreich befindet.

Nachdem der steuerliche Vertreter der Bf. am 23. April 2008 die Einkommensteuererklärung samt Beilagen für das Jahr 2006 beim Finanzamt eingereicht hatte, erging an ihn am 29. Mai 2009 ein Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde mit folgendem Wortlaut:

"Ergänzungspunkte:

Sehr geehrte Frau [Nachname der Bw.]!

Sie werden ersucht, zu den folgenden Punkten Stellung zu nehmen, die erforderlichen ergänzenden Angaben zu machen und ggf. Unterlagen nachzureichen.

1. Besteuerungsrecht gem. Art. 15 DBA-Deutschland

Aus den Ihrer Einkommensteuererklärung beigelegten Unterlagen geht hervor, dass Sie im Jahr 2006 von Oktober bis Dezember nach Deutschland entsendet waren und in diesen drei Monaten auch noch einige Tage in Österreich gearbeitet haben. Gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat (Österreich), wenn sich der Empfänger der Vergütung im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält. Das Ausscheiden eines Teiles der Bezüge aus der österr. Bemessungsgrundlage erscheint daher nicht zulässig.

Weiters ist zu beachten, dass gem. Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt gilt, wenn die Vergütungen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Im Hinblick auf die Einkommensteuererklärung 2007 werden Sie auch ersucht, die nachfolgenden Unterlagen vorzulegen:

Dienstverträge, Entsendungsvertrag, ggfs. Vereinbarung über die Verrechnung zwischen SGmbH bzw. C Österreich Gesellschaft m.b.H., die deutsche Steuererklärung sowie den deutschen Steuerbescheid.

2. Werbungskosten:

Als Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung kommen nur Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung am Dienstort sowie Kosten für Familienheimfahrten in Betracht. Private Telefongespräche stellen hingegen keine Werbungskosten dar.

3. Lohnzettel 2006:

Aus dem vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel für 2006 sind keine steuerfreien Bezüge gem. § 26 EStG ersichtlich. In der Ihrer Einkommensteuererklärung beigelegten Aufstellung sind jedoch "Umzugskostenvergütungen – steuerfrei nach § 26" angeführt. Sie werden daher ersucht, auch das Lohnkonto für 2006 vorzulegen."

Als letzter Tag der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens wurde vom Finanzamt der 15. Juni 2009 festgelegt.

Am 30. Juni 2009 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006. Dieser enthält folgende Begründung:

"Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen.

Gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn der Empfänger sich im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält, der Arbeitgeber nicht im anderen Staat ansässig ist und die Vergütung nicht von einer Betriebsstätte getragen wird, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. Gem. Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland gilt die Arbeit nur dann als im anderen Vertragsstaat ausgeübt, wenn die Vergütung in Übereinstimmung mit dem DBA im anderen Staat besteuert worden ist.

Private Telefongespräche stellen keine Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung dar."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der steuerliche Vertreter am 14. Juli 2009 Berufung:

Begehrt werde die Festsetzung der Einkommensteuer anhand der eingebrachten Steuererklärung für 2006. Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, im vorliegenden Bescheid seien die laufenden Bezüge für den Zeitraum 10-12/2006 nicht – wie beantragt – anhand der Arbeitstage zwischen Österreich (9/59) und Deutschland (50/59) aufgeteilt worden, sondern zu 100% in Österreich der Besteuerung unterzogen worden. Anbei werde daher die deutsche Steuererklärung 2006 sowie der deutsche Einkommensteuerbescheid 2006 übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass die deutschen Arbeitstage im Zeitraum 10-12/2006 in Deutschland versteuert worden seien. Weiters werde anbei der Entsendevertrag zur Information übermittelt.

Das beiliegende Lohnkonto weise die Position Sachbezug Wohnung in Höhe von 20.725,00 € aus. Diese Position beinhalte 1,5 Monatsmieten für die Monate Oktober und November 2006 a 1.683,00 € sowie die Bruttohochrechnung für die 1,5 Monatsmieten a 1.683,00 €, in Summe 5.049,00 €. Weiters seien in diesem Betrag tatsächliche Umzugskostenvergütungen in Höhe von 15.676,00 € enthalten, die fälschlicherweise in der Lohnverrechnung nicht steuerfrei gemäß § 26 Z 6 lit. b EStG 1988 behandelt, sondern der Lohnsteuer unterworfen worden seien. Aus diesem Grund seien diese tatsächlichen Umzugskosten als steuerfrei gemäß § 26 Z 6 lit. b EStG 1988 in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2006 ausgewiesen worden.

Des Weiteren sei die kleine Pendlerpauschale für den Zeitraum Jänner bis September 2006 in Höhe von 371,25 € nicht, wie beantragt, gewährt worden.

Mit Telefax vom 17. Dezember 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die deutsche Steuererklärung für 2006, den deutschen Einkommensteuerbescheid für 2006 sowie den Entsendevertrag betreffend die Bf.

Ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung wurde das Rechtsmittel am 5. Jänner 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung:

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland - Österreich verbleibe das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat (Österreich), wenn sich der Empfänger der Vergütung im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhalte, die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht im anderen Staat ansässig sei und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung getragen würden, die der Arbeitgeber im anderen Staat habe. Im Jahr 2006 habe sich die Bf. nur von Oktober bis Dezember in Deutschland aufgehalten, somit an weniger als 183 Tagen.

Aus dem Schreiben der XY gehe hervor, dass das Gehalt während des Entsendezeitraums entsprechend den Gehaltsrichtlinien der "C Austria" administriert werde, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung komme und dass die Bf. weiterhin der österreichischen Sozialversicherung unterstellt sein solle. Auch die Gehaltsabrechnung und die Erstellung von Lohnzetteln sei durch den österreichischen Arbeitgeber erfolgt. Es sei somit davon auszugehen, dass die typischen Arbeitgeberfunktionen weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen würden.

Die Umzugskostenvergütung sei vom österreichischen Arbeitgeber als lohnsteuerpflichtig behandelt worden. Die Behandlung der Umzugskostenvergütung als nicht steuerbarer Bezug gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 setze ua. voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben worden sei. Tatsächlich sei der Wohnsitz in Österreich aber beibehalten worden. Das pauschale Ausscheiden einer Umzugskostenvergütung erscheine daher nicht zulässig.

Bei der Ermittlung der Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung könnten nur die Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung am Dienstort sowie die Kosten für Familienheimfahrten berücksichtigt werden. Private Telefongespräche stellten hingegen keine Werbungskosten dar.

Gemäß Art. 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Art. 15 Abs. 1 bis 4 DBA Deutschland - Österreich, BGBl. III Nr. 182/2002, lautet:

"(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 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 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.

(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.

(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."

Die Bf. ist österreichische Staatsbürgerin und seit dem 1. Oktober 2006 im Auftrag ihres österreichischen Arbeitgebers in der Bundesrepublik Deutschland tätig. Sie hat seit dieser Zeit einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland. Ihren Wohnsitz in Österreich hat die Bf. während der Entsendung ebenfalls beibehalten. Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland - Österreich ist die Bf. weiterhin in Österreich ansässig, da sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin in Österreich befindet. Das Finanzamt hat die Einkünfte der Bf. aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze in Österreich der Besteuerung unterzogen; demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter die Auffassung, die im Zeitraum Oktober bis Dezember 2006 in der Bundesrepublik Deutschland verbrachten 50 Arbeitstage seien dort der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland - Österreich verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat (Österreich), wenn sich der Empfänger der Vergütung im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält, die

Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.
Im Jahr 2006 hat sich die Bf. nur von Oktober bis Dezember in Deutschland aufgehalten, somit an weniger als 183 Tagen.

Wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht zu Recht ausführt, geht aus dem Entsendevertrag (Schreiben der XY) hervor, dass das Gehalt während des Entsendezeitraums entsprechend den Gehaltsrichtlinien der "C Austria" administriert wird, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung kommt und dass die Bf. weiterhin der österreichischen Sozialversicherung unterstellt sein soll. Auch die Gehaltsabrechnung und die Erstellung von Lohnzetteln erfolgt durch den österreichischen Arbeitgeber. Es ist somit davon auszugehen, dass die typischen Arbeitgeberfunktionen weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden.

Damit ergibt sich die Rechtsfolge – das Verbleiben des Besteuerungsrechts beim Ansässigkeitsstaat (Österreich) hinsichtlich der gesamten, im Jahr 2006 erzielten Einkünfte der Bf. aus nichtselbständiger Arbeit – bereits unmittelbar aus dem in Gesetzesrang stehenden DBA Deutschland – Österreich (Art. 15 Abs. 2). Demgegenüber erweist sich ein "Herausschälen" der in Deutschland verbrachten 50 Arbeitstage, verbunden mit der Ertragsbesteuerung derselben dort, als nicht in Einklang mit der geltenden Rechtslage stehend.

Zur steuerlichen Behandlung der streitgegenständlichen Umzugskostenvergütung ist folgendes festzuhalten:

Umzugskosten sind Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung kann beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Arbeitgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen. Ein "Umzug" setzt voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. GL, § 16 Anm. 35, Stichwort "Umzugskosten"). Dies liegt aber im gegenständlichen Fall gerade nicht vor, hat doch die Bf. ihren Wohnsitz in Österreich während der Entsendung beibehalten (sie ist weiterhin in Österreich ansässig, da sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin in Österreich befindet), weshalb die Umzugskostenvergütung nicht als nicht steuerbarer Bezug gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 qualifiziert werden kann (anzumerken ist, dass die vom steuerlichen Vertreter geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltung (Mietaufwendungen, Aufwendungen für Familienheimfahrten) mit Ausnahme des Mehraufwandes für Telefonkosten (dazu gleich unten) vom Finanzamt ohnehin anerkannt wurden).

Die in der Berufung beantragte kleine Pendlerpauschale für den Zeitraum Jänner bis September 2006 in Höhe von 371,25 € ist zu gewähren. Der im Rahmen der Kosten der doppelten Haushaltung zunächst geltend gemachte Mehraufwand für Telefonkosten

ist nicht streitgegenständlich, da seine Nichtgewährung durch das Finanzamt in der Berufung nicht angefochten wurde.

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt (hinsichtlich der Rechtsfrage, welchem Staat das Besteuerungsrecht betreffend die Einkünfte der Bf. aus nichtselbständiger Arbeit zukommt, ergibt sich die Rechtsfolge bereits unmittelbar aus dem in Gesetzesrang stehenden DBA Deutschland - Österreich).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer für 2006

Wien, am 13. März 2014