

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 26.11.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29.10.2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

1. 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.

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

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf) war von seinem in Österreich ansässigen Arbeitgeber von 1.10.2009 bis 31.7.2011 nach Deutschland und von 1.10.2011 an nach China jeweils zu einer Konzerngesellschaft entsendet.

Streit besteht darüber, ob Österreich das Besteuerungsrecht auch für jene Einkünfte zusteht, welche der Bf für seine in Deutschland und China ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezogenen hat.

Der Bf beantragt unter Beilage von Nachweisen über die Besteuerung seiner Bezüge in Deutschland und China sowie von Lohnzetteln, welche seine Bezüge den in Österreich steuerpflichtigen und den auf Deutschland bzw. China entfallenden zuteilen, letztere unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen und verweist dazu auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2013, 2009/13/0031.

Das Finanzamt verweigerte die Steuerfreistellung mit der Begründung, dass der Bf in Österreich ansässig sei, jeweils unter 183 Tage in Deutschland bzw. China anwesend gewesen und weiterhin von seinem in Österreich ansässigen - juristischen und wirtschaftlichen - Arbeitgeber entlohnt worden sei.

Über Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts legte der Bf die Rechnungen seines Arbeitgebers über die Weiterverrechnung der auf seine Entsendung entfallenden

anteiligen Lohnkosten des Jahres 2011 an die deutsche bzw. chinesische Konzerngesellschaft vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Art. 15 DBA-Deutschland (BGBl III Nr. 182/2002) bestimmt zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit auszugsweise Folgendes:

"(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."

Artikel 23 DBA-Deutschland bestimmt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auszugsweise Folgendes:

"(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

- a) Bezieht eine in 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 von lit. b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

.....

- d) 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."

Art. 15 DBA-China (BGBl Nr. 679/1992) bestimmt zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit auszugsweise Folgendes:

"(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 Vertragsstaat 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 Vertragsstaat hat."

Artikel 24 DBA-China bestimmt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auszugsweise Folgendes:

"(2) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in China besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich von lit. b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Österreich darf jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen dieser Person Einkünfte oder Vermögen, die von der Besteuerung ausgenommen sind, einbeziehen."

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, zu Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, der wörtlich dem Art. 15 DBA-Deutschland und dem Art. 15 DBA-China entspricht, ausgesprochen, dass der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren ist (so zuletzt auch VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011, zum hier u.a. anzuwendenden Art. 15 DBA-Deutschland). Der Tätigkeitsstaat behält sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Im Erkenntnis vom 22.2.2017 hat der Verwaltungsgerichtshof außerdem ausgesprochen, dass die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland eng auszulegen und nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung zu beziehen ist.

Der Bf hat nachgewiesen, dass sein in Österreich ansässiger Arbeitgeber den Teil des Arbeitslohnes, der rechnerisch auf seine Arbeitszeit in Deutschland und China entfiel, an die deutsche und chinesische Konzerngesellschaft weiterverrechnet hat. Die deutsche bzw. chinesische Konzerngesellschaft hat daher diesen Arbeitslohn wirtschaftlich getragen.

Die vom Bf aus seiner Tätigkeit in Deutschland und China bezogenen Einkünfte dürfen daher in Deutschland bzw. China besteuert werden. Dass diese Staaten von ihrem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht haben, belegen die vom Bf vorgelegten Besteuerungsnachweise. In Österreich sind diese Einkünfte gemäß Art. 23 DBA-Deutschland und Art. 24 DBA-China unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

In Österreich steuerpflichtig sind neben den in der Berufung genannten Bezügen von 6.417,02 € noch die laut Lohnkonto im August und September 2011 bezogenen Einkünfte von 2.503,19 € und 2.550,44 €, insgesamt somit 11.470,65 €. Für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind Einkünfte in Höhe von 24.598,59 €.

Zur Frage der Zulässigkeit 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. Zu der gegenständlichen Rechtsfrage, wie der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers im DBA-Recht zu interpretieren ist, liegt bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031; VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011). Von dieser wurde nicht abgewichen, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 16. Oktober 2017