



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 28. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war vom 1.1. bis 28.8.2009 für einen italienischen Arbeitgeber als Fahrer nichtselbständig tätig.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2009, in dem – von der eingereichten Abgabenerklärung abweichend – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dieser Tätigkeit von 14.764,89 € angesetzt wurden, wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus Italien im Wohnsitzstaat Österreich zu versteuern sind. Die ausländische Steuer sei gemäß dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (kurz: DBA-Italien) auf die österreichische Steuer angerechnet worden (1.622,66 €).

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, dass das Doppelbesteuerungsabkommen in Art. 15 eine eindeutige Bestimmung dahin gehend enthalte, dass das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat (Italien) zugewiesen sei. Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien treffe nicht zu.

In der Berufungsvorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 19.7.2011) wurden die Einkünfte (ohne inländischen Steuerabzug) unverändert mit 14.764,89 € angesetzt. Die anrechenbare ausländische Steuer wurde aber auf 950,86 € gekürzt. Die Entscheidung wurde wie folgt begründet:

Sie standen im Kalenderjahr 2009 vom 1.1.-31.8. bei der Firma B in Italien (C) im Dienstverhältnis. In Ihrer Berufung führen Sie an, dass Sie bei diesem Arbeitgeber als Berufskraftfahrer für Fahrten in C, Österreich und Deutschland beschäftigt waren.

Ein Arbeitnehmer übt seine berufliche Tätigkeit dort aus, wo er sich aufhält. Maßgebend ist der Ort, an dem der Steuerpflichtige physisch tätig wird. Berufskraftfahrer halten sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug auf. Sie werden an dem Ort tätig, wo sie das Kraftfahrzeug lenken, be- oder entladen und abstellen. Das Fahrzeug ist ihre regelmäßige Arbeitsstätte. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeuges.

Daraus folgt, dass bei international tätigen Berufskraftfahrern entsprechend dem Regelsystem des Art. 15 OECD-Musterabkommens zu prüfen ist, welchem Staat überhaupt ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht und wie der Gesamtlohn auf die steuerberechtigten Staaten aufzuteilen ist.

Laut der auf den monatlichen Lohnabrechnungen ausgewiesenen Tagesgelder für Inland und Ausland wurden die Fahrten C (Inland) mit 46 Tagen (=28%) und die Fahrten Österreich, Deutschland (Ausland) mit 117 Tagen (=72%) ermittelt.

Sie haben Ihren ständigen Wohnsitz in Österreich. Österreich ist daher Ihr Ansässigkeitsstaat. Gem. Art. 15 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Italien dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat versteuert werden.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht (siehe Art. 23 DBA Österreich-Italien).

Daraus ergibt sich folgende Besteuerung Ihrer Einkünfte vom 1.1.2009 - 31.8.2009 bei der Firma B in Italien (C):

Gesamtbetrag der Einkünfte: Euro 14.764,89

28%, das sind Euro 4.134,17 entfallen auf die Tätigkeit in Italien.

Anrechenbare Steuer Euro 3.395,92 x 28% = Euro 950,86

72%, das sind Euro 10.630,72 entfallen auf die Tätigkeit in Österreich und Deutschland.

Für diese Einkünfte hat Österreich (Ansässigkeitsstaat) das alleinige Besteuerungsrecht.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vorgebracht: Bei der gewählten Vorgangsweise handle es sich um eine denkumögliche, nicht durch das DBA-Italien und auch nicht den Art. 15 des OECD-Musterabkommens gedeckte Vorgangsweise. Eine fiktive Ableitung von Besteuerungsrechten aus der Anzahl der

Fahrten im Inland (C/Italien) und Ausland (Österreich/Deutschland) sei weder im DBA/dem OECD-MA noch im italienischen oder österreichischen Steuerrecht gedeckt.

Faktum sei, dass Italien zu Recht und in voller Übereinstimmung mit Art. 15 des DBA sein Besteuerungsrecht wahrgenommen und italienische Einkommensteuer von den Bruttobezügen des Bw. einbehalten und abgeführt habe.

Es sei dem Art. 15 des DBA überhaupt nicht zu entnehmen, dass das Besteuerungsrecht im gegenständlichen Fall von Italien nach Österreich wechseln sollte, falls die Arbeit im anderen Staat (Deutschland, Österreich) ausgeübt werde. Zum ersten werde die Arbeit nach wie vor in Italien ausgeübt, weil dort der Sitz des Unternehmens, der Standort des vom Bw. gelenkten LKW und auch der Ausgangspunkt aller Fahrten gelegen sei. Eine Ermächtigung des Transfers von Besteuerungsrechten von Italien nach Österreich respektive Deutschland könne dem Art. 15 DBA auch bei weitester Auslegung dieser Bestimmung nicht entnommen werden.

Die Ausnahmebestimmung des Art. 15 DBA verlange für ein Abgehen von der Generalregel das kumulative Vorliegen von drei Parametern (183-Tage-Regel, Vergütungszahlung von einem nicht im Tätigkeitsort ansässigen Arbeitgeber und Kostentragung durch einen Arbeitgeber, der in Italien weder eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung aufweisen könne). Diese Parameter lägen kumulativ nicht vor.

Bei der fiktiven nicht gesetzeskonformen Aufteilung sei ein auf Österreich entfallender Besteuerungsbetrag von 10.630,72 € errechnet worden. In der Berufungsvorentscheidung vom 19.7.2011 seien aber – entgegen dieser Aufteilung – die gesamten in Italien erzielten Einkünfte der Besteuerung in Österreich unterzogen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Unbestritten ist, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bw. anzusehen ist, der Bw. für einen in Italien ansässigen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer tätig geworden und in Ausübung dieser Tätigkeit Zustellfahrten in Italien sowie nach Österreich und Deutschland unternommen hat.
2. Ein Arbeitnehmer übt seine berufliche Tätigkeit dort aus, wo er sich persönlich aufhält. Maßgebend ist der Ort, an dem der Steuerpflichtige physisch tätig wird. Berufskraftfahrer (dazu gehören auch Auslieferungsfahrer bzw. Zusteller) halten sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug auf. Sie werden an dem Ort tätig, wo sie das Kraftfahrzeug lenken, be- oder entladen oder abstellen. Das Fahrzeug ist deren regelmäßige Arbeitsstätte. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Auf-

enthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs (UFS 22.2.2007, RV/0565-W/06; UFS 6.3.2007, RV/0471-W/06, dazu *Weninger*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, SWI 2007, 389; UFS 21.2.2013, RV/0569-I/10).

Dies stellt beispielsweise auch die Rechtsansicht des deutschen Bundesministeriums der Finanzen dar („Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen“, GZ IV B 6 – S 1300 – 367/06, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de/). Es kommt daher nicht darauf an, wo der Sitz des Dienstgebers, der Standort des Fahrzeugs oder der Ausgangspunkt der Fahrten gelegen ist.

Daraus folgt, dass bei international tätigen Berufskraftfahrern zu prüfen ist, welchen Staaten ein Besteuerungsrecht an Teilen des Arbeitslohns zukommt.

3. Gemäß [Art. 15 Abs. 1 DBA-Italien](#) dürfen (vorbehaltlich der – hier nicht in Betracht kommenden – Artikel 16, 18 und 19) 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.

Nimmt daher ein in Italien ansässiger Transportunternehmer einen in Österreich ansässigen Fahrer für internationale Transporte (Zustellungen) in seine Dienste auf, so unterliegen die von diesem gezahlten Arbeitslöhne gemäß Art. 15 Abs. 1 *zweiter Satz* DBA-Italien in dem Maße der italienischen Besteuerung, als sich der Fahrer in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit auf *italienischem* Staatsgebiet aufhält. [Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien](#) ist für diese Lohnanteile nicht anwendbar.

4. Bezieht aber eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt ([Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien](#)).

Vergütungsanteile, die auf eine Tätigkeit in Italien entfallen, sind daher bei der Ermittlung des Einkommens des Bw. anzusetzen. Die auf diese Tätigkeit entfallende und in Italien gezahlte Steuer wird jedoch – nach Maßgabe der vorstehend zitierten Bestimmungen des DBA-Italien – auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet.

5. Österreich hat (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht für jene Anteile der Arbeitsvergütungen, die auf die in *Österreich* ausgeübte Tätigkeit entfallen (Art. 15 Abs. 1 DBA-Italien).

6. Für jene Vergütungsanteile, die auf eine Tätigkeit des Bw. in *Deutschland* entfallen, steht das Besteuerungsrecht – *im Verhältnis zum Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers* – Österreich zu ([Art. 21 Abs. 1 DBA-Italien](#)). In *weiterer Folge* ist hinsichtlich dieser Vergütungsanteile aber das DBA *Österreich-Deutschland* zu beachten.

7. Gemäß [Art 15 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) dürfen (vorbehaltlich der – hier nicht in Betracht kommenden – Artikel 16 bis 20) 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.

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen aber 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 ([Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland](#)).

8. Unbestritten ist, dass sich der Bw. im Jahr 2009 nicht länger als 183 Tage in Deutschland aufgehalten hat, die Vergütungen für die Fahrten auf deutschem Staatsgebiet vom italienischen Arbeitgeber gezahlt wurden und die Vergütungen nicht von einer deutschen Betriebsstätte des italienischen Arbeitgebers getragen wurden.

Das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die vom italienischen Arbeitgeber für die Fahrten auf deutschem Staatsgebiet gezahlt wurden, kommt daher Österreich zu (Art. 15 Abs. 2 *DBA-Deutschland*).

9. Der Bw. hat es zwar ungeachtet seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen unterlassen, über Aufforderung des Finanzamts vom 11.5.2011 Unterlagen vorzulegen, die für eine sachgerechte Aufteilung der gezahlten Vergütungen (von insgesamt 14.764,89 €) herangezogen werden können. Er hat auch gegen den vom Finanzamt hilfsweise herangezogenen Aufteilungsschlüssel keinen konkreten Einwand erhoben. Dessen ungeachtet erweist es

sich nicht als sachgerecht, für die Monate Juli und August (mangels Vorlage von diesbezüglichen Monatsabrechnungen) davon auszugehen, dass der Bw. in Österreich und/oder Deutschland, nicht aber in Italien tätig gewesen ist. Werden für Zwecke der Aufteilung der Vergütungen aber diese beiden Monate außer Acht gelassen und nur die Kalendermonate Jänner bis Juni herangezogen (der Vertreter des Finanzamts hat diesbezüglich keine Einwendungen erhoben), gelangt man zu einem Aufteilungsverhältnis 37,40% (Italien, 46 Tage) und 62,60% (Österreich und Deutschland; 77 Tage). Die anrechenbare italienische Steuer war daher mit 1.270,07 € (37,40% von 3.395,92 €) anzusetzen.

10. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. März 2013