

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden der der Bf., vertreten durch die Vertreter, vom 15. Juli 2009 gegen den Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 9. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 sowie vom 22. Jänner 2009 gegen den Bescheid vom 20. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte in den Jahren 2006 und 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit bei der Firma 1. Von dieser wurde sie in der Zeit vom 4. September 2006 bis zum 4. März 2007 zur Firma 2 in Großbritannien entsandt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 vermerkte die Bf. unter der Kennzahl 359 - *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt* - den Betrag von Euro 640,45. Unter der Kennzahl 395 - *In den Einkünften sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht...* - vermerkte die Bf. den Betrag von Euro 12.559,09 und unter der Kennzahl 396 - *Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist hinsichtlich von Einkünften gemäß Kennzahl 395 Steuer ... anzurechnen in Höhe von* - den Betrag von Euro 2.510,70.

Am 9. Juni 2009 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und brachte in diesem Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv Euro 13.199,54 zum Ansatz. Eine Anrechnung der in Großbritannien gezahlten Steuer erfolgte nicht. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte laut Übernahmebestätigung am 15. Juni 2009.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vermerkte die Bf. unter der Kennzahl 359 den Betrag von Euro 9.381,86. Unter der Kennzahl 395 wurde der Betrag von Euro 9.061,64 und unter der Kennzahl 396 der Betrag von Euro 1.301,34 vermerkt.

Am 21. November 2008 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, brachte in diesem Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv Euro 9.381,86 zum Ansatz und rechnete in diesem ausländische Steuer iHv Euro 1.301,34 an.

In der mit Schreiben vom 22. Jänner 2009 rechtzeitig - einem am 23. Dezember 2008 gestellten Antrag der Bf. um Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 bis zum 30. Jänner 2009 wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 8. Jänner 2009 Folge gegeben - führte die Bf. u.a. aus, dass sie bis Anfang März 2007 von Österreich nach Großbritannien entsandt worden sei und dass ihre Einkünfte iHv Euro 9.061,64 für diese Periode in Österreich der Lohnsteuer unterworfen worden seien. Diese seien in Großbritannien erwirtschaftet worden und dort der Besteuerung unterworfen worden. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sei die englische Steuer gem. Art 24 DBA Ö-GB auf die österreichische Steuer anzurechnen. Angemerkt wird, dass die Bf. diesem Schreiben umfangreiche Unterlagen betreffend der in Großbritannien von ihr entrichteten Steuern beilegte.

Mittels die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 betreffenden Ersuchens um Ergänzung vom 9. April 2009 forderte das Finanzamt die Bf. um Nachweis der Höhe der im britischen Steuerjahr 2006/2007 versteuerten Einkünfte und der dafür entrichteten Steuern sowie um Vorlage des Entsendungsvertrages des österreichischen Dienstgebers betreffend der von der Bf. in Großbritannien entfalteten Tätigkeiten sowie um Vorlage der Lohnkonten für die Jahre 2006 bis 2007 unter Setzung einer Frist bis zum 25. Mai 2009 auf. Für den Fall einer unvollständigen Nachreichung der abgeforderten Unterlagen wurde die Bf. vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass betreffend der Jahre 2006 und 2007 eine abweisende Erledigung ergehen werde.

Am 9. Juni 2009 erließ das Finanzamt eine abändernde Berufungsvorentscheidung betreffend der Einkommensteuer für das Jahr 2007. Die o. e. Anrechnung wurde in dieser rückgängig gemacht. Begründend führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass das im vorigen Absatz erwähnte Ergänzungssuchen unbeantwortet geblieben sei. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte laut Übernahmebestätigung am 15. Juni 2009.

Mit eingeschriebenem Schreiben vom 15. Juli 2009 - Poststempel 15.07.09 - beantragte die Bf. die Frist zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und 2007, gemeint wohl die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages betreffend die Einkommensteuer 2007, bis zum 15. August 2009 zu verlängern.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2009 - Poststempel 16.07.09 -, eingelangt beim Finanzamt am 17. Juli 2009, erhab die Bf. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. Juni 2009 und beantragte die Entscheidung über die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte diesbezüglich begründend aus, dass nunmehr sämtliche Unterlagen, die im o. e. Ergänzungssuchen vom 9. April 2009 abgefordert worden seien, diesem Schreiben beigelegt worden seien. Die Bf. beantragte in diesem Schreiben die Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte iHv Euro 640,45 an Stelle von Euro 13.199,54 für das Jahr 2006 sowie deren Berücksichtigung iHv Euro 320,22 an Stelle von Euro 9.381,86.

Die Bf. legte diesem Schreiben den Entsendevertrag, die UK Steuererklärung, die Bestätigung des englischen Finanzamtes über eine Steuergutschrift gemäß Steuererklärung sowie den Nachweis des Dienstgebers, dass die Einkünfte in Großbritannien in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt worden, bei. Im letztgenannten Dokument wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Wie gewünscht erlauben wir uns zu bestätigen, dass die Einkünfte iHv EUR 12.559,09 für das Jahr 2006 und iHv EUR 9.061,64 für das Jahr 2007, welche die Tätigkeit unserer Mitarbeiterin Frau Bf in Großbritannien betreffen, in den österreichischen Lohnzetteln 2006 und 2007 enthalten sind und bereits der österreichischen Lohnsteuer unterworfen wurden."

Mit Bescheiden vom 27. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 gemäß § 273 Abs 1 BAO zurück und begründete diese damit, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 und die angefochtene Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 mit Rückschein nachweislich am 15. Juni 2006 übernommen worden seien. Die Berufung und der Vorlageantrag seien zwar am 15. Juli 2009 verfasst jedoch laut Poststempel erst am 16. Juli 2009 aufgegeben worden.

In der mit Schreiben vom 14. August 2009, Poststempel ebenfalls 14. August 2009, eingelangt beim Finanzamt am 17. August 2009, gegen die im vorigen Absatz erwähnten Zurückweisungsbescheide eingebrachten Berufung wies die Bf. auf das o. e. Fristverlängerungssuchen vom 15. Juli 2009 hin.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2009 gab das Finanzamt der im vorigen Absatz erwähnten Berufung Folge und hob die beiden o. a. Zurückweisungsbescheide auf.

Mit Schreiben vom 18. August 2010 brachte die Bf. einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Art 27 des DBA Ö-GB beim Bundesministerium für Finanzen ein und wies in diesem u. a. auf eine E-Mail von 2. vom 12. April 2010 hin. In dieser wird bestätigt, dass die Lohnkosten der Bf., die während deren Aufenthaltes in Großbritannien anfielen, von der österreichischen Gesellschaft an die britische weiterverrechnet wurden.

Dieses Verständigungsverfahren - GZ 3 - blieb bis dato unerledigt.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 23. Oktober 2009 gab das Finanzamt der Bf. bekannt, dass sich diese im Steuerjahr, das am 5. April 2007 geendet habe, genau 182 Tage in Großbritannien aufgehalten habe und führte in diesem u. a. weiters aus, dass es zur Auffassung gelangt sei, dass die die Entsendung betreffenden Einkünfte gemäß Art 15 Abs 2 DBA Ö-GB der Besteuerung in Österreich unterlägen, da der Aufenthalt im betreffenden Steuerjahr weniger als 183 Tage betragen habe.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens gab die Bf. u. a. bekannt, dass Großbritannien auf Grund der Weiterbelastung der Gehaltskosten den wirtschaftlichen Arbeitgeber in Großbritannien sehe und nicht auf den rechtlichen Arbeitgeber abstelle.

Mittels Ergänzungersuchens vom 22. November 2010 ersuchte das Finanzamt die Bf. unter Hinweis auf das eingeleitete Verständigungsverfahren um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

Hinsichtlich des Berufungspunktes der doppelten Erfassung der ausländischen Einkünfte sei eine Stattgabe betreffend beider Kalenderjahre möglich.

Die Anrechnung der englischen Steuer bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2006 und 2007 sei nach Ansicht des Finanzamtes wegen der abkommenswidrigen Besteuerung der Einkünfte, die auf die Tätigkeit in Großbritannien entfielen, nicht zulässig.

Für den Fall, dass auf die Anrechnung der englischen Steuer im Veranlagungsverfahren verzichtet und die Entlastung von der Doppelbesteuerung nur im Verständigungsverfahren angestrebt werde, erfolge die stattgebende Erledigung der Berufung für beide Jahre durch das Finanzamt. Andernfalls werde das Rechtsmittel für beide Jahre der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens führte die Bf. mit Schreiben vom 30. Dezember 2010 u. a. aus, dass eine Anrechnung der englischen Steuer im Veranlagungsverfahren angestrebt werde.

Mit Vorlagebericht vom 14. Jänner 2011 wurden die Berufungen gemäß § 279 Abs 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht stellte das Finanzamt wörtlich folgende Anträge:

"1. Hinsichtlich der - abweichend von den Einkommensteuererklärungen - zusätzlichen Erfassung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die auf die Tätigkeit in Großbritannien entfallen, ist der Berufung statt zu geben, da ein vom Dienstgeber der Berufungswerberin ausgestellter Nachweis, dass diese Einkünfte der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden sind, nachgereicht worden ist (siehe Bl. 87).

2. Bezuglich der geltend gemachten Anrechnung, der in Großbritannien entrichteten Steuer im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer wird die Abweisung der Berufung beantragt, da nach Ansicht des Finanzamtes die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 15 Abs 2 des DBA Österreich-Großbritannien erfüllt sind und Großbritannien das Besteuerungsrecht für die dort ausgeübten Arbeitstage abkommenswidrig in Anspruch genommen hat."

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 offenen Berufungen (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind. Demnach war über die gegenständlichen Berufungen als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die Artikel 15 und 24 des DBA-Großbritannien lauten auszugsweise:

"Art. 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält, und*
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.*

...

Art. 24

Vermeidung der Doppelbesteuerung

...

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Personen zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entspricht."

In seinem Erkenntnis vom 26. März 2014, 2010/13/0089, verweist der Verwaltungsgerichtshof auf die Begründung seines Erkenntnisses vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, in welchem er ausgesprochen hat, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA CSSR, welcher Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Großbritannien entspricht, für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass die „Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in der Slowakei ansässig ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich dafür ausgesprochen, bei internationalen Sachverhalten einen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anzuwenden. Dies bedeutet, dass die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene 183-Tage-Regelung nicht anwendbar ist und ein entsendeter Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat auch dann steuerpflichtig wird, wenn er im Tätigkeitsstaat nur vorübergehend, d.h. weniger als 183 Tage, tätig wird, sofern der Beschäftiger den Arbeitslohn trägt.

Da im vorliegenden Fall die Lohnkosten der Bf. während deren Aufenthaltes in Großbritannien vom britischen Arbeitgeber getragen wurden, auf die obigen, die E-Mail vom 12. April 2010 betreffenden, Ausführungen wird verwiesen, stand in Ansehung des oben Gesagten Österreich das Besteuerungsrecht für diese Lohnkosten nicht zu.

Gemäß Art. 24 Abs 2 DBA-Großbritannien sind daher die von der Bf. in den Jahren 2006 und 2007 in GB bezahlten Steuern iHv Euro 2.510,70 bzw iHv Euro 1.301,34 anzurechnen. Den Beschwerden war daher insoweit Folge zu geben.

Da die von der Bf. in Großbritannien in den Jahren 2006 und 2007 erzielten Einkünfte iHv EUR 12.559,09 bzw iHv EUR 9.061,64 in den österreichischen Lohnzetteln 2006 und 2007 enthalten waren und bereits der österreichischen Lohnsteuer unterworfen wurden - auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - war den Beschwerden auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 20. Dezember 2016

