



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 19

GZ. RV/0443-W/03

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 25. April 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 21. März 1997 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für den Kalendermonat Juni 1991 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Lohnsteuer für Juni 1991 beträgt € 1.132,82 (S 15.588,00).

### Entscheidungsgründe

Beim Finanzamt der Betriebsstätte der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) langte am 30. August 1996 ein Schreiben des Wohnsitzfinanzamtes betreffend eines ehemaligen Dienstnehmers der Bw. ein. In dem Schreiben wurde die Überprüfung der auf dem Lohnzettel des Kalenderjahres 1991 ausgewiesenen sonstigen steuerfreien Bezüge in Höhe von S 1.116.061,31 angeregt. Zwei Lohnzettel, mit welchen der ehemalige Dienstnehmer der Bw. seinen Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1991 beim Wohnsitzfinanzamt beantragt hat, waren dem Schreiben in Ablichtung angeschlossen. Aus den beiden Lohnzetteln war zu entnehmen, dass dem Dienstnehmer der Bw. - Mag. H – je für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 8. August 1991 Bezüge zugeflossen sind.

Im Zuge der vom Finanzamt der Betriebsstätte durchgeführten Ermittlungen hat die Bw. mitgeteilt, dass ihr Dienstnehmer Mag. H in der Zeit von Jänner 1987 bis 1991 den Auslandsfilialen der Bw. in NY bzw. in L zugeteilt war und laut den der Bw. vorliegenden Unterlagen in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe. Aus diesem Grunde seien die ausbezahlten Einkünfte (Bonus, Übersiedlungspauschale) bis 31. Mai 1991 in Österreich steuerfrei belassen worden. Außerdem sei den Unterlagen zu entnehmen, dass Mag. H ab Juni 1991 über einen Wohnsitz verfügt habe und somit seien die Bezüge ab Juni 1991 bis zu seinem Austritt der österreichischen Lohnsteuer unterzogen worden. Die Tätigkeitstermine zwischen Inlands – und Auslandsaufenthalten dürften auf den ausgestellten Lohnzetteln irrtümlich vertauscht worden sein. Die Zeiträume der Lohnzettel wurden von der Bw. auf 1. Jänner 1991 bis 31. Mai 1991 und auf 1. Juni 1991 bis 8. August 1991 berichtet.

Mit Schreiben vom 20. September 1996 hat die Bw. dem Betriebsstättenfinanzamt mitgeteilt, dass der Lohnzettel für den Zeitraum 1. Juni 1991 bis 8. August 1991 zwei mal korrigiert worden sei und der nunmehr übermittelte Lohnzettel – welcher in Ablichtung dem Schreiben angeschlossen war - mit dem Jahreslohnkonto übereinstimme.

Am 11. Februar 1997 langte beim Betriebsstättenfinanzamt ein weiteres Schreiben der Bw. ein. In diesem Schreiben wurden folgende Daten betreffend des ehemaligen Dienstnehmers Mag. H bekannt gegeben:

- 1. 1. 87 – 28. 2. 90: Entsendung Filiale NY
- ab 1. 3. 90: Entsendung Filiale L
- 1. 3. 91 – 1. 4. 91: Urlaub
- 2. 4. 91 – 6. 4. 91: L Dienstgang
- ab 8. 4. 91: Dienstantritt in W
- 6. 4. 91 – 8. 5. 91: Hotel M/W wohnhaft
- 8. 5. 91 – 3. 6. 91: Hotel P/W wohnhaft (laut Revisionsbericht)
- ab 6/91 Wohnsitzbegründung in Österreich angenommen, keinerlei Unterlagen vorhanden
- 8. 8. 1991 fristlose Entlassung

Vom Betriebsstättenfinanzamt wurde daraufhin bei der Bw. eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt. Auf Grund dieser Nachschau hat das Finanzamt die Bw. mit Bescheid vom 21. März 1997 für den Zeitraum Juni 1991 als Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung von Lohnsteuer in Höhe von S 516.863,00 in Anspruch genommen. Als Begründung wurde vom Finanzamt wörtlich ausgeführt:

*Herr Mag. H war ab 1. März 1990 in die Filiale L entsendet. Laut einem Revisionsbericht, mitgeteilt an das hierortige Finanzamt mit Schreiben vom 5. Februar 1997, hielt sich Herr Mag. H angeblich bereits ab 6. April 1991 in W auf. Seitens des Dienstgebers wurde eine Wohnsitzbegründung im Bundesgebiet durch Herrn Mag. H ab Juni 1991 angenommen. Unterlagen diesbezüglich gibt es nicht und Herr Mag. H ist unbekannten Aufenthalts verzogen. Ab Juni 1991 bis zu seiner fristlosen Entlassung am 8. August 1991 wurden die Bezüge von Herrn Mag. H ordnungsgemäß unbeschränkt steuerpflichtig behandelt und die errechneten Lohnabgaben an das hierortige Finanzamt abgeführt. Zumal sich Herr Mag. H in L nicht länger als 183 Tage aufhielt hat in diesem Falle laut dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Großbritannien und der Republik Österreich, Österreich das Besteuerungsrecht und zwar auch rückwirkend ab 1. 1. des betreffenden Jahres. Im Zuge der Erhebung war daher eine entsprechende Lohnversteuerung vorzunehmen.*

Eine Darstellung der Lohnsteuerberechnung für die Monate Jänner 1991 bis Mai 1991 hat das Finanzamt im Bescheid angeführt.

Mit Schreiben vom 7. März 1997 wurde das Wohnsitzfinanzamt verständigt, dass bei der Bw. eine Einschau vorgenommen und eine Versteuerung der Bezüge des Mag. H rückwirkend ab 1. Jänner 1991 erfolgt sei, da der Aufenthalt des Mag. H im Kalenderjahr 1991 in Großbritannien nicht länger als 183 Tage dauerte und die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich mit 1. Jänner 1991 begonnen habe.

Gegen den Haftungsbescheid hat die Bw. Berufung erhoben. Als Begründung wurde von der Bw. ua. folgendes vorgebracht:

Das DBA – Großbritannien weise in Art 15 Abs. 1 das Besteuerungsrecht für Lohneinkünfte dem Tätigkeitsstaat (hier Großbritannien) zu, sofern nicht die 183 Tage Regel (Art 15 Abs. 2) zum Zug komme. Diesfalls bliebe das Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat, der nach (in Detail aber nicht näher begründeten) Ansicht der Behörde wohl nur in Österreich sein könne. An dieser Beurteilung bestünden massive Zweifel, zumal Mag. H in Österreich einen Wohnsitz erst im Juni 1991 begründet habe, um sich nach seiner fristlosen Entlassung wieder ins Ausland abzusetzen. Daher habe er sich im Jahr 1991 in Österreich nur höchstens 2 bis 3 Monate körperlich aufgehalten. In dieser Situation hätte die Behörde nicht so ohneweiters Österreich als Wohnsitzstaat ansehen dürfen, sondern entsprechende Erhebungen führen müssen. Es werde davon ausgegangen, dass Mag. H – ihm sei in L eine Dienstwohnung zur Verfügung gestanden – für Zwecke des DBA – Großbritannien auch 1991 noch in L ansässig gewesen sei, sodass Großbritannien zugleich Wohnsitz – und Tätigkeitsstaat gewesen sei. Diesfalls käme Art 22 zum Zuge, wonach das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat (=Tätigkeitsstaat) verbleibe.

Zu berücksichtigen sei folgender entscheidende Umstand: Vergütungen, die dem Arbeitnehmer für den Zeitraum seiner Auslandstätigkeit zufließen, dürfen nur im Tätigkeitsstaat besteuert werden (Vogel, DBA, Art 15 OECD - MA Rz 15 mwN). In dieser

Situation sei es erforderlich, den exorbitant hohen und sofort ins Auge springenden Bezug des Monats 2/1991 näher zu untersuchen. In diesem Monat sei ein Bonus in Höhe von XXX ausbezahlt worden, der zur Gänze das Jahr 1990 betroffen habe. In diesem Jahr lag das Besteuerungsrecht der Lohneinkünfte des Mag. H unbestritten bei Großbritannien. Nach Art 15 Abs. 1 letzter Satz DBA – Großbritannien dürfen „die dafür (nämlich für die Tätigkeit im Tätigkeitsstaat) bezogenen Vergütungen“ nur dort besteuert werden, dies selbst dann, wenn die Vergütungen dem Arbeitnehmer erst nach Beendigung des Auslandsaufenthalts zufließen. Es komme somit nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort die Vergütungen gezahlt worden sei, sondern ob sie dem Arbeitnehmer jedenfalls für den Zeitraum der Auslandstätigkeit zufließen (Vogelsang, in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art 15 OECD – MA Rz 233 mwN). Diese Voraussetzung sei hier erfüllt, sodass jedenfalls der erst im Monat 2/1991 ausbezahlte, tatsächlich aber das abgelaufene Jahr betreffende (und als Bilanzremuneration 1990 bezeichnete) Bezug von XXX in Österreich nicht besteuert werden dürfe.

Der Berufung war ein Schreiben der Bw. vom 19. März 1991 angeschlossen. Dieses Schreiben war an den Dienstnehmer Mag. H in L adressiert und führte im Betreff Bilanzremuneration 1990 an. Aus dem Schreiben geht hervor, dass der Vorstand der Bw. Mag. H einen Bonus in Höhe von US \$ \*\*\* plus STG YYY zuerkannt hat. Der Bonus werde am 1. 4. des Jahres ausbezahlt werden und gemäß der Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens werde der Betrag in Österreich nicht der Lohnsteuer unterzogen werden. Weiters wird in dem Schreiben angeführt, dass Mag. H für die Versteuerung der Bezüge zu Sorgen habe.

Mit Schreiben vom 20. Mai 1998 hat das Finanzamt die Bw. ersucht, Unterlagen betreffend der Bilanzremuneration vorzulegen. Im Antwortschreiben führte die Bw. ua. aus, dass auf Grund der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht die Vorstandsbeschlüsse aus dem Kalenderjahr 1990 bereits vernichtet worden seien. Noch vorhandene Unterlagen (Aktennotiz, Memorandum, Aufstellung der vorgeschlagenen bzw. genehmigten Bonuszahlungen 1990) sind von der Bw. in Ablichtung dem Finanzamt übermittelt worden.

In einem weiteren Schreiben wurde die Bw. vom Finanzamt ersucht, Besteuerungsnachweise von Mag. H in Großbritannien sowie Überweisungsbelege für die Boni vorzulegen.

Betreffend des Besteuerungsnachweises wurde im Antwortschreiben von der Bw. ein Schreiben in englischer Sprache vom 29. Jänner 1991 und die Inland Revenue Income Tax übermittelt und ausgeführt, ob Mag. H den in Österreich ausbezahlten Bonus für 1990 in L bei der Einkommensteuererklärung angegeben habe, könne leider nicht mehr festgestellt werden, dies speziell im Hinblick darauf, dass Mag. H ab Mitte 1991 unauffindbar gewesen sei und trotz Suche durch das Gericht nicht habe aufgefunden werden können. Als weiteren Beweis,

dass die Boni für das Jahr 1990 gegolten haben, wurde ein Schreiben (in englischer Sprache) des Verantwortlichen der Filiale in NY vorgelegt. Aus diesem Schreiben sei ersichtlich, dass der im Jahr 1991 ausbezahlte Bonus für die Tätigkeit in NY gewährt worden sei. Ab November 1990 habe Mag. H sein Gehalt von der Filiale in L erhalten. Ein Überweisungsbeleg aus dem zu entnehmen ist, dass eine Auslandsüberweisung für Mag. H am 28. März 1991 in Höhe von YYY (englische Pfund) und in Höhe von \*\*\* (US Dollar) durchgeführt worden ist, wurde vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2003 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde vom Finanzamt folgendes ausgeführt:

*Laut Ihren Angaben war Mag. H bis Oktober 1990 in die USA (Filiale NY) entsendet und ab November 1990 für die Filiale in L tätig. Mit Schreiben vom 19. März 1991 wurde Mag. H eine Bilanzremuneration 1990 in Höhe von US\$ \*\*\* und in Höhe von YYY Pfund, zahlbar mit 1. April 1991, für seine Auslandstätigkeit zugesagt.*

*Auch wenn laut OECD – Musterabkommen Vergütungen, die dem Arbeitnehmer erst nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes zufließen, dem Zeitraum der Auslandstätigkeit zuzurechnen sind, ist ein Besteuerungsnachweis erforderlich.*

*Das Steuerjahr in Großbritannien beginnt mit 6.4. (im gegenständlichen Fall 1990) und endet mit 5.4. (1991). Laut Ihren Angaben wäre demnach Mag. H von 1. 11. 1990 bis 5. 4. 1991 des Steuerjahres in Großbritannien wohnhaft gewesen. Da mit 8. 4. 1991 der Dienstantritt in Österreich und somit auch der Umzug nach Österreich erfolgte, wenn auch der Aufenthalt vorübergehend in einem Hotel erfolgte. Das heißt, der Aufenthalt in Großbritannien beträgt ca. 156 Tage des Steuerjahres aber auch weniger als 183 Tage des Kalenderjahres. Demnach wäre Mag. H in Großbritannien nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, sodass auch auf eine Vorlage des Besteuerungsnachweises seiner Bezüge in Großbritannien nicht verzichtet werden kann. Der Besteuerungsnachweis wäre entweder in Form des Einkommensteuerbescheides oder einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung für das betreffende Jahr zu erbringen.*

*Da bis dato keine geeigneten Nachweise für eine Versteuerung der Bezüge in Großbritannien vorgelegt werden konnten, kann auch nicht von einer Nachversteuerung Abstand genommen werden.*

Daraufhin hat die Bw. einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass Mag. H bereits mit 1. März 1990 nach L versetzt worden sei, jedoch erst ab November 1990 auf der Lohnliste aufgeschienen sei. Die Bw. habe Mag. H in L eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, sodass davon auszugehen sei, dass Mag. H in L ansässig gewesen war und Großbritannien zugleich Wohnsitz – und Tätigkeitsstaat gewesen sei und daher die 183 Tage Regelung nicht zur Anwendung gelange. Die Bilanzremuneration in Höhe von YYY englische Pfund sei daher der Tätigkeit in L zuzurechnen. Da Mag. H in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, stehe Österreich für diese Einkünfte kein Besteuerungsrecht zu. Vor der Tätigkeit in L sei Mag. H für einen Zeitraum von über 3 Jahren in NY beschäftigt gewesen und es sei anzunehmen, dass in Österreich kein Wohnsitz bestanden habe, da Mag. H direkt von NY nach L gewechselt sei. Die Bilanzremuneration in

Höhe von US\$ \*\*\* sei der Tätigkeit in den USA zuzurechnen und Österreich habe kein Besteuerungsrecht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt auf Grund der vorgelegten bzw. vorhandenen Unterlagen folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. hat ihren Dienstnehmer Mag. H für den Zeitraum 1. Jänner 1987 bis 28. Februar 1990 in ihre Filiale nach NY und ab 1. März 1990 in ihre Filiale nach L entsendet. Für die Dauer des Aufenthalts in L hat die Bw. Mag. H eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Auf der Gehaltsliste der Filiale in L ist Mag. H erstmalig im November 1990 angeführt worden. Wer für den Zeitraum März 1990 bis Oktober 1990 die Gehaltszahlungen getätigt hat, ist – da diesbezüglich keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden – nicht nachvollziehbar. Am 8. April 1991 erfolgte der Dienstantritt von Mag. H bei der Bw. in W, wo er bis zur fristlosen Entlassung am 8. August 1991 seine Tätigkeit ausübte. Laut den im Akt aufliegenden Ablichtungen der Lohnkonten des Kalenderjahres 1991 ist ersichtlich, dass die Bw. im Februar 1991 einen Bonus in Höhe von XXX ausgewiesen hat. Aus den nachgereichten Unterlagen (Memo, Aktennotiz, Memorandum) ist zu entnehmen, dass eine Bonusvergabe für die von Mag. H erbrachten Leistungen erfolgen sollte und dass Mag. H ab 1. März 1990 als expatriierter Mitarbeiter der Treasurer Filiale L ein Bonus in Höhe von YYY englische Pfund für 1990 genehmigt wurde. Von der Bonuszahlung hat die Bw. keine Lohnsteuer einbehalten. Mit Auslandsüberweisung (Buchungsdatum 28. März 1991) sind an Mag. H YYY Pfund und \*\*\* Dollar überwiesen worden. Auf einem der vorgelegten Ablichtungen des Lohnkontos ist ein handschriftlicher Vermerk „kein Wohnsitz in Österreich, bei Rückkehr A Hotel“ angebracht. Weiters ist aus den Lohnkonten 1991 ersichtlich, dass für die Monate März, April und Mai Gehaltszahlungen ausgewiesen sind, für die ebenfalls von der Bw. keine Lohnsteuer einbehalten worden ist. Im Schreiben vom 12. September 1996 führte die Bw. hiezu aus, dass Mag. H laut ihren Unterlagen bis Ende Mai 1991 in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe und aus diesem Grunde die Einkünfte steuerfrei belassen worden sind.

Auf dem Antrag zur Durchführung des Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1991 ist von Mag. H als Wohnanschrift eine Adresse in W angeführt worden und für die Zeit ab 9. August 1991 bis Jahresende ist als Grund der Nichtbeschäftigung „Arbeitslos und Auslandsaufenthalt“ angegeben worden. Eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Abfrage im Zentralen Melderegister hat ergeben, dass für Mag. H keine Daten für eine Meldeauskunft vorliegen.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass für die ab Februar 1991 bis einschließlich Mai 1991 erfolgten Bonusauszahlungen und Gehaltszahlungen das Besteuerungsrecht gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich zustehe, da sich Mag. H nicht länger als 183 Tage des Kalenderjahres 1991 in L aufgehalten habe. Bei der Berechnung der Tage ist das Finanzamt von einem Aufenthalt des Mag. H ab 1. November 1990 bis 5. April 1991 in L ausgegangen. Außerdem sei nach Meinung des Finanzamtes die Vorlage eines Besteuerungsnachweises erforderlich. Dieser Nachweis habe von der Bw. nicht erbracht werden können.

Die Bw. ist der Auffassung, dass für die Bonuszahlungen, welche zum Teil für Leistungen, die die Tätigkeit des Mag. H im Kalenderjahr 1990 in NY und zum Teil in L betrafen, gewährt worden sind, auch wenn der Bonus im Kalenderjahr 1991 ausbezahlt wurde, Österreich kein Besteuerungsrecht zustehe. Einen Grund erblickt die Bw. darin, dass Mag. H bereits ab März 1990 in die Filiale nach L entsendet wurde und nicht, wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angeführt im November 1990. Außerdem habe sich Mag. H nur von April 1991 bis zum 8. August 1991 in Österreich aufgehalten.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl 1979/390 idF BGBl 1978/585 (Unselbständige Arbeit), im Folgenden DBA genannt, dürfen vorbehaltlich der Artikel 16 (Aufsichtsrats – und Verwaltungsratsvergütungen), 18 (Ruhegehälter), 19 (öffentliche Funktionen), 20 (Studenten) und 21 (Lehrer) 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.

Artikel 15 Abs. 2 lautet:

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

der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält, und

die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Artikel 4 Abs. 1 (steuerlicher Wohnsitz) lautet:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“, vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 dieses Artikels, eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist; der Ausdruck umfasst nicht eine natürliche Person, die in diesem Vertragsstaat nur steuerpflichtig ist, wenn sie Einkünfte aus Quellen in diesem Staat bezieht. Die Ausdrücke „eine in Österreich ansässige Person“ und „eine im Vereinigten Königreich ansässige Person“ sind entsprechend auszulegen.

Aus den vorhandenen Unterlagen geht hervor, dass Mag. H im Kalenderjahr 1991 am 8. April 1991 seine berufliche Tätigkeit bei der Bw. in W aufgenommen und bis zu seiner Entlassung am 8. August 1991 am Dienort in W tätig gewesen ist. Nach seiner Entlassung hat sich Mag. H ins Ausland abgesetzt. Dies bedeutet, dass sich Mag. H in der Zeit vom 8. April bis 8. August 1991 in Österreich aufgehalten hat. Laut handschriftlichem Vermerk auf dem vom Wohnsitzfinanzamt übermittelten Lohnzettel war Mag. H laut Meldezettel seit 12. Juni 1991 an einer Adresse in W gemeldet. Nach der Übersiedlung aus dem Ausland hat sich Mag. H nach den Angaben der Bw. im April und Mai in Hotels in W aufgehalten. Für die Zeit des Auslandsaufenthaltes von März 1990 bis Anfang April 1991 ist Mag. H von der Bw. eine Wohnung in L zur Verfügung gestellt worden, sodass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen ist, dass sich Mag. H bis Anfang April 1991 in Großbritannien und nicht in Österreich aufgehalten hat.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Großbritannien kommt das Besteuerungsrecht dem Staat zu, wo die Tätigkeit ausgeübt wird. Im Kalenderjahr 1990 hat Mag. H die berufliche Tätigkeit zwei Monate in den USA und danach in Großbritannien ausgeübt. Im Kalenderjahr 1991 war Mag. H bis zum 6. April in der Filiale der Bw. in L tätig, danach erfolgte die Tätigkeit vier Monate in Österreich. Nach Art 15 Abs. 2 DBA Großbritannien käme im Kalenderjahr 1991 Österreich ein Besteuerungsrecht zu, wenn sich Mag. H in Großbritannien nicht länger als 183 Tage des betreffenden Steuerjahres aufgehalten hätte. Bei Berechnung der 183 Tage Frist ist ausschließlich auf die Dauer des physischen Aufenthaltes in dem anderen Staat innerhalb des jeweiligen Steuerjahres abzustellen. Bei Entsendungen in Staaten, deren Steuerjahr vom



Kalenderjahr abweicht, ist das Steuerjahr des anderen Staates (des Tätigkeitsstaates) maßgebend (vgl. EAS 343).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass Mag. H von der Bw. im Kalenderjahr 1990 nach Großbritannien entsendet worden ist. Großbritannien hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr. Das Steuerjahr in Großbritannien beginnt am 6. April. Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass das Steuerjahr am 6. April 1990 beginnt und am 5. April 1991 endet. Nach dem Vorbringen der Bw. erfolgte die Entsendung des Mag. H in die Filiale L ab 1. März 1990 und endete am 6. April 1991. Aus dieser Darstellung ergibt sich, dass sich Mag. H während des Steuerjahres 6. April 1990 bis 5. April 1991 in Großbritannien aufgehalten hat. Das Besteuerungsrecht für die von der Bw. im Februar 1991 ausbezahlten und am 28. März 1991 durch Auslandsüberweisung an Mag. H überwiesenen Bonuszahlung, kann nicht Österreich zukommen, da sich Mag. H während des Steuerjahres in Großbritannien aufgehalten hat.

Dem Akteninhalt ist weiters zu entnehmen, dass von den Gehaltszahlungen März, April und Mai 1991 von der Bw. keine Lohnsteuer einbehalten worden ist. Wie obenstehend dargelegt hat sich Mag. H bis zum 6. April 1991 in Großbritannien aufgehalten. Für die Gehaltszahlung März besteht daher für Österreich kein Besteuerungsrecht. Ab April 1991 wurde von Mag. H die berufliche Tätigkeit am Dienstort in W ausgeübt. Wie aus dem Schreiben der Bw. vom 12. September 1996 hervorgeht, war sie der Auffassung, dass Mag. H bis Ende Mai 1991 in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe. Im Schreiben vom 5. Februar 1997 hat die Bw. bekanntgegeben, dass laut Revisionsbericht Mag. H bis Ende Mai 1991 in Hotels in W wohnhaft war und ab Juni 1991 eine Wohnsitzbegründung erfolgte. Eine Adresse ist auf den Lohnkonten (Ausdruck vom 10. Jänner 1992) angeführt. Die gleiche Anschrift hat Mag. H auf dem Jahresausgleichsantrag 1991 angegeben. Nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes und mit Dienstantritt in W im April 1991 hat Mag. H über einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO verfügt, da auch ein ständig bewohntes Hotelzimmer vom Wohnsitzbegriff im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO umfasst ist. Für die Monate April und Mai 1991 hat das Finanzamt daher zu Recht die Lohnsteuer in Höhe von je S 7.794,00 festgesetzt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. Juni 2010