

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C mit Ausfertigungsdatum 15. März 2012, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe bleiben zur Berufungsvorentscheidung unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Mit am 15. März 2012 ausgefertigtem Bescheid des Finanzamtes wurde, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von 67.022,72 €, die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit 3.149,86 € festgesetzt. Die Berechnung der Steuer erfolgte anhand eines Durchschnittsteuersatzes von 41,53%, der sich aufgrund der Erhöhung des Einkommens von 67.022,72 € um den Betrag von 48.307,60 € ergab. Dabei handelt es sich um den vom österreichischen Arbeitgeber ausbezahlten Lohn für die Zeit der Entsendung des Beschwerdeführers nach Indien, der im Einkommen bereits erfasst war. Bezugszeitraum war nach dem Lohnzettel die Zeit vom 7. Juni bis 30. November 2010.
2. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 10. April 2012 Berufung und brachte vor, bei der Veranlagung des Jahres 2010 sei der vom Arbeitgeber berichtigte Jahreslohnzettel nicht berücksichtigt worden. Er sei vom 5. Juni bis 1. Dezember 2010 vom Arbeitgeber nach Indien entsendet worden. Seine Einkünfte für die Dienstverrichtung in Indien unterlägen nach Art. 15 DBA-Indien der Besteuerung in Indien. Österreich habe gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Indien die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen.
3. Das Finanzamt änderte den Einkommensteuerbescheid mit der am 30. Oktober 2012 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung dahingehend, dass es nunmehr die

Steuerberechnung nach dem Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 und nicht mehr anhand der Berechnung mit einem Durchschnittsteuersatz vornahm. Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wurde mit -938,32 € festsetzt, wiederum ausgehend von einem Einkommen in Höhe von 67.022,72 € unter Ansatz der auf die Tätigkeit in Indien entfallenden Einkünfte. Das Besteuerungsrecht für die auf die Tätigkeit in Indien entfallenden Einkünfte stehe Österreich zu, da die Tätigkeit in Indien nicht länger als 183 Tage dauerte.

4. Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben seiner steuerliche Vertretung vom 8. Februar 2013 fristgerecht innerhalb der von der Abgabenbehörde verlängerten Rechtsmittelfrist die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

5. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 14. März 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2010 vom 1. Jänner bis 4. Juni und vom 1. Dezember bis 31. Dezember beim österreichischen Unternehmen D GmbH & Co OG beschäftigt. Vom 5. Juni bis 1. Dezember 2010 (180 Tage) wurde er nach Indien entsendet. Für die Dauer der Entsendung wurde sein Dienstverhältnis bei der D GmbH & Co OG ruhend gestellt und auf das konzernzugehörige Unternehmen E-GmbH verlagert. Konzernintern diente diese Vorgangsweise der einheitlichen Abwicklung von Steuern, Sozialversicherung und Abgaben sowie anderer administrativer Aktivitäten bei Auslandsentsendungen.

2. Für die Dauer der befristeten Entsendung begründete der Beschwerdeführer einen Wohnsitz in Indien, seinen österreichischen Wohnsitz hat er in dieser Zeit nicht aufgegeben. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war weiterhin in Österreich.

3. Konzernintern wurde auf indischer Seite die Entsendung des Beschwerdeführers von der Firma F-Inc. in New Dehli abgewickelt, die, entsprechend der zentralen Abwicklung in Österreich durch die E-GmbH, in Indien die Expatriates betreut. Die tatsächliche Arbeitsleistung hat der Beschwerdeführer in Bangalore, Bundesstaat Karnataka, für das dem Konzern angehörige Unternehmen G-Ltd. erbracht. Als *Project Engineer* war er im Bereich *engine and product developement, systems development and*

*project management* tätigt. Zum Inhalt der Tätigkeit führt der Beschwerdeführer selbst aus (kursive Schreibweise im Original):

*Ich wurde als Projektingenieur nach Indien geschickt, um das dortige Team in vorwiegend 3 Themen zu unterstützen:*

- a. *Allgemeine Unterstützung bei Entwicklungsaktivitäten im Sinne von technischer Beratung, Zeichnungsqualität und -kontrolle und Schnittstelle zum Entwicklungsteam in Österreich*
- b. *Konzeptstudie eines Motors , grobe 3D Entwürfe und Skizzen im Zuge einer Machbarkeitsstudie*
- c. *Neukonstruktion von Anlageteilen eines BHKWs (mit Motor , Modellaufbau und Verrohrung eines Prototypmotors für einen Prüfstand in Österreich*

*Ein wesentlicher Grund für die Entsendung war es, das Team in Indien bei all ihren Fragen zu unserem Produkt zu unterstützen, technische Hilfestellung zu geben und Input für das neue Design zu geben. Die Fertigbarkeit und Servicierbarkeit der gezeichneten Komponenten spielte dabei eine wesentliche Rolle, daran mangelte es an Erfahrung. Die Tätigkeit diente ausschließlich zur verbesserten Koordination und Abstimmung zwischen den gemeinsamen Projektteams sowie der Verbesserung des Konstruktionspotentials.*

4. Von der E-GmbH wurde der an den Beschwerdeführer ausbezahlte Lohn für die in Indien erbrachte Leistung an die D GmbH & Co OG weiterverrechnet, jenem in Österreich ansässigen Unternehmen, bei dem der Beschwerdeführer vor und nach seiner Tätigkeit in Indien beschäftigt war. D GmbH & Co OG hat die Kosten für den Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, auch wirtschaftlich getragen. Die Kosten wurden weder an F-Inc. in New Dehli noch an G-Ltd. weitergeleitet.

### **III. Beweiswürdigung**

1. Die Sachlage zu Punkt II.1.bis 3. ist unbestritten und basiert auf dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsakt sowie den von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers verfassten Schreiben vom 6. Oktober 2014 (Beantwortung des Fragenvorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Juli 2014) und vom 30. April 2015 (Beantwortung des Fragenvorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Dezember 2014).
2. Punkt II.4. ist Ergebnis des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht und erschließt sich aus Folgendem:
  - a) Auf am 9. Juli 2014 an den Beschwerdeführer gerichtete Anfrage des Bundesfinanzgerichtes hat seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 6. Oktober 2014 unter Punkt 7. bekanntgegeben, dass keine vertragliche Abmachung hinsichtlich der Gestellung des Beschwerdeführers zwischen der E-GmbH und dem indischen Unternehmen vorgelegt werden könne. Laut Auskunft der E-GmbH seien alle den

Beschwerdeführer betreffenden Kosten weiterbelastet worden und keine bei der E-GmbH verblieben.

- b) Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Dezember 2014 wurde der Beschwerdeführer ersucht, eine Bestätigung seines (ehemaligen) Arbeitgebers E-GmbH über die konzerninterne Kostenverrechnung vorzulegen, bestmöglich mit entsprechendem Nachweis (Rechnung, Buchungs- und Zahlungsbeleg). Im Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 30. April 2015 wurde unter Punkt 9. ohne weiteren Nachweis mitgeteilt, dass die Kosten an die D GmbH & Co OG weiterverrechnet wurden.
- c) Unter Hinweis darauf, dass im streitgegenständlichen Fall entscheidend sein werde, wer den Arbeitslohn für die in Indien ausgeübte Tätigkeit wirtschaftlich getragen hat (siehe Punkt IV.4. und 5.), wurde der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 29. Juni 2015 zur Wahrung seiner Interessen im Verfahren ersucht, dem Bundesfinanzgericht, allenfalls unter Mithilfe seines Arbeitgebers D GmbH & Co OG, Belege zum Nachweis dafür vorzulegen, dass der Lohnaufwand für seine Tätigkeit in Indien wirtschaftlich vom indischen Unternehmen getragen wurde. Mit einem am 2. Oktober 2015 über elektronische Post versandtem Schreiben teilte die steuerliche Vertretung dem Bundesfinanzgericht mit, dass vom Konzern (*kursive Schreibweise im Original*) *zur Kostenweiterbelastung leider keine zusätzlichen Informationen zu den im Schreiben vom 30. April 2015 übermittelt werden können.*
- d) Damit lässt sich für das Bundesfinanzgericht kein Anhaltspunkt gewinnen, in der entscheidungswesentlichen Frage davon auszugehen, dass der an den Beschwerdeführer in Österreich ausbezahlte Arbeitslohn durch konzerninterne Weiterverrechnung den Gewinn jenes indischen Unternehmens geschmälter hat, bei dem die Arbeitsleistung erbracht wurde. Es bestehen keine Zweifel, die Tatsache als erwiesen anzunehmen, dass die D GmbH & Co OG den ihr von der E-GmbH weiterverrechneten Arbeitslohn für die kurzfristige (180 Tage) Entsendung nach Indien letztendlich auch wirtschaftlich getragen hat. Bei tatsächlicher Weiterverrechnung des Arbeitslohnes an eines der indischen Konzernunternehmen müsste der vom Bundesfinanzgericht dazu angeforderte Nachweis einfach zu erbringen und zudem im Interesse des Konzernes gelegen sein, hat doch der Beschwerdeführer eine Steuerausgleichsvereinbarung, die einer Nettolohnvereinbarung gleichkommt (Schreiben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 6. Oktober 2014, Punkt 12.a).

#### **IV. Rechtliche Würdigung**

1. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 des Abkommens 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 dessen dürfen gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Indien 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 innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt nicht länger als 183 Tage 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 Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

3. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach dem DBA-Indien in Indien besteuert werden, nimmt Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Indien diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung aus.

4. Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien macht das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht für die von einem in Österreich ansässigen Arbeitnehmer erzielten Einkünften aus einer (kurzfristig) in Indien ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Indien ansässig ist. Nach dieser Bestimmung hat der Tätigkeitsstaat Indien das Besteuerungsrecht bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit dann, wenn die gezahlten Vergütungen den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert haben, von diesem Unternehmen daher wirtschaftlich getragen werden (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Das wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohnes, sei es mit oder ohne Gewinnaufschlag, ist bei einer Arbeitskräfteüberlassung das typische Merkmal für den Arbeitgeber iSd Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien (Loukota, ÖStZ 2013/796).

5. Nachdem der Beschwerdeführer in Indien nur 180 Tage gearbeitet hat und für das Bundesfinanzgericht die Tatsache erwiesen ist (siehe Punkt III.2.), dass das österreichische Unternehmen D GmbH & Co OG den für die Tätigkeit in Indien ausbezahlten Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hat, die Auszahlung durch die E-GmbH somit für dieses Unternehmen und nicht für einen in Indien ansässigen Arbeitgeber iSd Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien erfolgt ist, hat nicht Indien sondern Österreich das Besteuerungsrecht für die nichtselbständigen Einkünfte. Da Indien die Einkünfte nicht besteuern darf, kann Österreich sie nicht auf Basis des Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Indien steuerfrei belassen. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet .

6. Begründet erweist sich die Beschwerde hinsichtlich der Fehler des angefochtenen Bescheides in der Berechnung der Einkommensteuer für 2010 (Berechnung mit dem Durchschnittsteuersatz von 41,53% unter doppelter Berücksichtigung von Arbeitslohn in Höhe von 48.307,60 €, siehe Punkt I.1. und 3.) Gemäß § 279 Abs. 1 BAO war der

angefochtene Bescheid abzuändern. Da die Fehler von der Abgabenbehörde bereits mit der am 30. Oktober 2012 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung bereinigt wurden, bleiben Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe zu dieser unverändert.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter Punkt IV. ausgeführt, ist die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Vergütungen eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen für eine unter 183 Tagen dauernden Tätigkeit in Indien in Österreich besteuert werden können, durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 21. Oktober 2015