

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 17.12.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 23.11.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 mit -3.417,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist bei der A Österreich GmbH als Project Manager bzw. Consultant beschäftigt. Im Jahr 2013 wurde er von seinem Arbeitgeber vom 3.6. bis 30.11. nach Deutschland entsandt. Insgesamt war er 32,5 Arbeitstage in Deutschland tätig.

Mit Bescheid vom 23.11.2015 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt, wobei der Berechnung der Einkommensteuer steuerpflichtige Bezüge iHv € 108.619,23 zu Grunde gelegt wurden (darin enthalten auch jene Bezüge, welche auf die Arbeitstage in Deutschland entfallen). Zusätzlich wurden die ausländischen Einkünfte iHv € 15.428,80 bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) erfasst.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 brachte der Bf. vor, dass das Finanzamt im Zuge der Veranlagung die durch die A Österreich GmbH berichtigten Jahreslohnzettel nicht berücksichtigt habe. Bei der Entsendung des Bf. habe es sich um eine solche des Typs A (Direction & Control Germany) gehandelt. Laut A Entsendungspolicy sei diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil jener Gesellschaft, welche die Leitung und Kontrolle über den zu erbringenden Auftrag habe. Diese Gesellschaft (Deutschland) fordere die Entsendung an.

Da sich der einzige Wohnsitz des Bf. im Jahr 2013 in Österreich befunden habe, habe Österreich gem. Art. 4 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/

Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Bf. Deutschland habe als Tätigkeitsstaat gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland anhand der lokalen Auslegung des Arbeitnehmerbegriffes das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte, welche die Arbeitstage in Deutschland betreffen.

Österreich sei als Ansässigkeitsstaat gem. Art. 23 Abs. 2 lit. a des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens zur korrespondierenden Steuerfreistellung verpflichtet.

Da im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung sämtliche Bezüge der österreichischen Lohnsteuer unterworfen werden, sei eine Lohnzettelkorrektur durchgeführt und die Bezüge, welche die Arbeitstage in Deutschland betreffen, steuerfrei gestellt worden. Diese seien in der Arbeitnehmerveranlagung unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt worden.

Der Bf. übermittelte die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung, zwei berichtigte Lohnzettel, wovon der Inlandslohnzettel die der österreichischen Steuerpflicht unterliegenden Bezüge und der Auslandslohnzettel die der deutschen Steuerpflicht und in Österreich dem Progressionsvorbehalt zu unterziehenden Bezüge ausweist, sowie die Kalenderaufzeichnungen des Bf. und beantragte eine entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel 2013.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 23.2.2016 wurde die im Erstbescheid erfolgte Doppelerfassung der ausländischen Einkünfte insofern korrigiert, als die Besteuerung ohne Progressionsvorbehalt erfolgte. Dem Begehr auf Steuerfreistellung jener Einkunftssteile, die auf die Tätigkeitstage in Deutschland entfallen, wurde nicht entsprochen. Begründend wurde ausgeführt, dass kein Anwendungsfall im Sinne der VwGH-Judikatur vom 22.5.2013, 2009/13/0031, gegeben sei, weil die Tätigkeit in Deutschland lediglich an 32,5 Tagen ausgeübt worden sei und es sich auf Grund der Typbeschreibung um ein Assignment TyP A with D&C Country handle, also um eine Entsendung, für welche die Heimatgesellschaft für die Erbringung der Leistung lediglich eine Gebühr (fee) an die D&C Gesellschaft verrechne, aber nicht die Gehaltskosten für die Auslandstätigkeit im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechne. Diese Auffassung teile auch das Betriebsfinanzamt des inländischen Arbeitgebers.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass die verrechnete "Gebühr" aus den Kosten für den entsandten Mitarbeiter plus einem "Mark-up" bestehe. Zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes wurde auf die Beschwerde vom 21.12.2015 verwiesen.

Weiters übermittelte der Bf. als Besteuerungsnachweis die deutsche Steuererklärung und den deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013.

Ein Nachweis für die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft der deutschen Gesellschaft im Sinne einer Kostenweiterbelastung (Kostenweiterverrechnung durch die verrechnete Gebühr) wurde trotz Ersuchens des BFG nicht erbracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. war im Jahr 2013 Dienstnehmer der österreichischen A GmbH. Vom 3.6.2013 bis 30.11.2013 wurde er von seinem Arbeitgeber nach Deutschland entsandt. Dabei handelte es sich um eine sog. Entsendung "*Type A with D&C country*", im Rahmen welcher es zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland kam. Von den insgesamt 113 Arbeitstagen entfielen 32,5 auf die Tätigkeit in Deutschland; die darauf entfallenden Einkünfte betrugen € 15.428,80.

Während der Entsendung wurde der Wohnsitz in Österreich beibehalten, der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestand weiterhin in Österreich.

Der Bf. beantragt die Steuerfreistellung jener Bezüge, die auf die in Deutschland ausgeübten Arbeitstage entfallen.

Beweiswürdigung:

Unstrittig ist, dass der Bf. vom 3.6.2013 bis 30.11.2013 von der A Österreich GmbH nach Deutschland entsandt worden ist und dass von den insgesamt 113 Arbeitstagen 32,5 auf die Tätigkeit in Deutschland entfielen.

Ebenso unstrittig ist, dass der Wohnsitz des Bf. in Österreich beibehalten wurde und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte.

Die Feststellung, dass es im Rahmen der gegenständlichen Entsendung zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland gekommen ist, sodass die wirtschaftliche Kostentragung bei der österreichischen Arbeitgeberin verblieben war, ergibt sich daraus, dass ein konkreter Nachweis über die Kostenweiterbelastung bzw. die Weiterverrechnung der bezahlten Bezüge an die deutsche Gesellschaft vom Bf. trotz entsprechender Ankündigung nicht erbracht wurde.

Den vorgelegten Unterlagen (*Assignment Letter, Corporate Instruction FIN 137 - Attachement C*) kann nicht entnommen werden, dass die Lohnkosten des Bf. vom inländischen Arbeitgeber der deutschen Gesellschaft weiterverrechnet wurden. Zwar ist den vorgelegten Erläuterungen (*Corporate Instruction FIN 137, Assignments for the prime benefit of the Country that has direction and control over the GBS Client engagement (Type A with D&C country)*), welche den gegenständlichen Entsendungsvertragstyp näher beschreiben, zu entnehmen, dass dieser Typ von Entsendung zum ausschließlichen Vorteil jener Gesellschaft erfolgt, welche die Leitung und Kontrolle über den zu erbringenden Auftrag hat, und dass die Heimatgesellschaft für die Erbringung der Leistungen eine Gebühr ("fee") an die D&C Gesellschaft verrechnet, doch wurde seitens des Bf. trotz Aufforderung durch das BFG nicht nachgewiesen, dass die Lohnkosten für den entsendeten Bf. im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes von der deutsche Gesellschaft getragen wurden; insbesondere ist der Bf. den Nachweis für sein Vorbringen, dass die verrechnete Gebühr aus den Kosten für den entsandten Mitarbeiter plus einem "Mark-up" bestanden haben soll, schuldig geblieben.

Rechtslage:

Gemäß Art. 3 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Deutschland), BGBl III 182/2002, hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland bedeutet der Ausdruck "eine im Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß Abs. 2 lit. a gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, Folgendes:

Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Art. 15 DBA-Deutschland lautet:

"Unselbständige Arbeit

(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 Kalenderjahres 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."

Erwägungen:

Da der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich für die Dauer seiner Auslandsentsendung beibehalten und sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in Österreich befunden hat, war er gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des DBA-Deutschland im Streitjahr in Österreich ansässig.

Es ist daher zu prüfen, ob die das im Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland normierte Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangt.

Da sich der Bf. im Jahr 2013 insgesamt weniger als 183 Tage in Deutschland aufgehalten hat, ist die Voraussetzung des Abs. 2 lit. a jedenfalls gegeben.

Dass die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen worden wären, die der Arbeitgeber im anderen Staat hatte, wurde vom Bf im gesamten Verfahren nie behauptet und ergaben sich auch laut Aktenlage keinerlei Hinweise darauf.

Hinsichtlich der Frage, ob die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht im anderen Staat ansässig war, ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren die Sachverhaltsermittlungen ergaben, dass die A Österreich GmbH im Rahmen der Entsendung nach "*Type A with D&C Country*" zwar eine "Gebühr" an die aufnehmende Gesellschaft verrechnet, aber ein Nachweis über deren Höhe bzw. dafür, dass die auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Kosten tatsächlich (allenfalls auch in Form einer "Gebühr") an die deutsche Gesellschaft weiterverrechnet wurden, nicht vorgelegt wurde. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, ausgesprochen, dass für die Qualifikation als Arbeitgeber in Bezug auf abkommensrechtliche Bestimmungen die wirtschaftliche Kostentragung der Vergütungen als maßgebliches Kriterium heranzuziehen ist (vgl. auch VwGH vom 31.7.2013, 2010/13/0003 und vom 26.03.2014, 2010/13/0089).

Vor dem Hintergrund der Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland und der vorangeführten Rechtsprechung des VwGH ist beim vorliegenden Sachverhalt davon auszugehen, dass die A Österreich GmbH die Arbeitgeberfunktion im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland gegenüber dem Bf. beibehalten hat. Die Vergütungen wurden nicht von einer Arbeitgeberin getragen, die im anderen Staat (= Deutschland) ansässig war. Es ist daher von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht Österreichs auszugehen. Die vom Bf. im Jahr 2013 für seine Tätigkeit bezogenen Vergütungen wurden im angefochtenen Bescheid zu Recht zur Gänze der österreichischen Einkommensteuer unterzogen.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Die vom Bf. im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anteilig geltend gemachten Werbungskosten (Reisekosten und sonstige Werbungskosten) waren entsprechend den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlageantrag zur Gänze, somit iHv € 539,15, anzuerkennen (Werbungskosten daher insgesamt € 548,04).

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle:	108.619,23 €
---------------------------	--------------

A Österreich

Pendlerpauschale	-348,00 €
------------------	-----------

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-548,04 €
---	-----------

Gesamtbetrag der Einkünfte	107.723,19 €
-----------------------------------	---------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	-5.622,48 €
----------------------------------	-------------

Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen	-60,00 €
---	----------

Pauschbetrag für Sonderausgaben	
---------------------------------	--

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-21,00
---	--------

Kirchenbeitrag	-379,34 €
----------------	-----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 (4) EStG 1988)	-305,00 €
--	-----------

Selbstbehalt	305,00 €
--------------	----------

Einkommen	101.640,37 €
------------------	---------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(101.640,37 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	41.055,19 €
--	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	41.055,19 €
---	--------------------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
----------------------	-----------

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
--------------------------	----------

Pendlereuro	-24,00 €
-------------	----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	40.686,19 €
--	--------------------

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00	0,00 €
---------------------------	--------

6% für die restlichen 17.766,85	1.066,01 €
---------------------------------	------------

Einkommensteuer	41.752,20 €
------------------------	--------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-45.169,62 €
-------------------------------	--------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988

-0,42 €

Festgesetzte Einkommensteuer

-3.417,00 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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. Im vorliegenden Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Welchem Unternehmen die wirtschaftliche Kostentragung im konkreten Fall zukommt, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Mai 2017