

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden des Bf., vertreten durch die Vertreterin, vom 12. November 2010 gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. Oktober 2010, betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004 und 2005 zu 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 Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seinen bei der Firma A im Zeitraum vom 1. März 2004 bis zum 31. Dezember 2004 sowie bei der Firma B im Zeitraum vom 1. August 2004 bis zum 18. August 2004 entfalteten Aktivitäten. Außerdem erhielt der Bf. in der Zeit vom 1. Jänner 2004 bis zum 29. Februar 2004 Arbeitslosengeld vom AMS. Im Jahre 2005 war der Bf. ganzjährig bei der Firma A angestellt.

Am 2. Oktober 2005 brachte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 beim Finanzamt ein und vermerkte in dieser unter Kennzahl 455 Sonderausgaben iHv Euro 525,78 sowie unter Kennzahl 719 Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv Euro 564,87.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 am 4. Oktober 2005 und setzte in diesem eine Nachforderung iHv Euro 119,96 mit der Begründung, dass der Bf. während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe, fest.

Die gegen den im vorigen Absatz eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2005 als unbegründet abgewiesen.

Am 28. September 2006 brachte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt ein und vermerkte in dieser unter Kennzahl 455 Sonderausgaben iHv Euro 552,06, unter Kennzahl 458 Kirchenbeitragsaufwendungen iHv Euro 100,00 sowie unter Kennzahl 719 Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv Euro 564,00.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 am 3. Oktober 2006 gemäß der Erklärung des Bf. und brachte in diesem eine Gutschrift in Höhe von Euro 165,36 zum Ansatz.

Am 19. Jänner 2010 langte ein mit dem 18. Jänner 2010 datiertes und von der steuerlichen Vertretung des Bf. erstelltes Schreiben beim Finanzamt ein. In diesem wurde um ehestmögliche Erledigung der in der Beilage übermittelten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 ersucht.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 vermerkte der Bf. wiederum die Kennzahlen 724 sowie 455 - Näheres siehe oben - sowie unter der Kennzahl 395 - *In den Einkünfte sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht...* - den Betrag von Euro 9.961,23 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 1.865,74.

In der Beilage zu dieser Einkommensteuererklärung wurde ausgeführt, dass der Bf. im Zeitraum vom 20. September 2004 bis zum 25. März von seinem Arbeitgeber nach GB entsandt worden sei. Der Wohnsitz sei während der befristeten Entsendung aufrecht erhalten worden. Gemäß Art. 15 DBA-GB stehe das Besteuerungsrecht für die großbritannischen Arbeitstage GB zu. Der Bf. habe 2004 50 Arbeitstage in GB verbracht, die darauf entfallenden Einkünfte seien dort zu versteuern. Die auf diese Arbeitstage entfallende Steuer sei gemäß DBA-GB auf die österreichische Steuer anzurechnen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 vermerkte der Bf. wiederum die Kennzahlen 458 sowie 455, nicht jedoch die Kennzahl 719 - Näheres siehe oben - sowie unter der Kennzahl 395 - *In den Einkünfte sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht...* - den Betrag von Euro 7.570,53 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 1.417,97.

In der diesbezüglichen Beilage wurde u. a. ausgeführt, dass der Bf. 2005 38 Arbeitstage in GB verbracht habe und dass die darauf entfallenden Einkünfte dort zu versteuern seien.

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 jeweils mit Bescheid vom 7. Oktober 2010 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO

wieder auf und begründete diesen damit, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Anregung des Bf. erfolgt sei und erließ mit gleichem Datum die Erstbescheide (neue Sachentscheidungen) betreffend der Einkommensteuer 2004 und 2005. Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2004 rechnete das Finanzamt Euro 1.865,74 und in jenem des Jahres 2005 Euro 1.417,97 an ausländischer Steuer an.

In der mit Schreiben vom 12. November 2010, eingelangt beim Finanzamt am 15. November 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung, beantragte der Bf. die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug für die Jahre 2004 und 2005 mit jeweils Euro 0,00 festzusetzen und führte begründend aus, dass die britischen Steuerbehörden die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft als in GB gelegen beurteilten und dass daher die auf die englischen Arbeitstage entfallenden Einkünfte dort zu versteuern seien.

In Österreich sei jedoch das gesamte Gehalt der Lohnversteuerung unterworfen worden. Daher seien auch jene Bezüge darin enthalten, die auf die englischen Arbeitstage entfielen. Die in den vorliegenden Bescheiden festgesetzten Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv Euro 9.961,23 für das Jahr 2004 und iHv Euro 7.570,53 für das Jahr 2005 seien bereits in der Kennzahl 245 enthalten. Lediglich für Zwecke der Anrechnung der englischen Steuer seien diese Bezüge in den Einkommensteuererklärungen unter der Kennzahl 395 vermerkt worden.

Es sei aus der Vergangenheit bekannt, dass die Darstellung dieses Sachverhaltes im Computerprogramm der Finanzverwaltung problematisch sei, da es dieses nicht zulasse, dass ausländische Steuer auf Bezüge, die der Lohnverrechnung unterlägen, angerechnet werde. Als Problemlösung werde daher vorgeschlagen, die lohnverrechneten Bezüge entsprechend zu kürzen.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 30. Mai 2011 forderte das Finanzamt den Bf. u. a. um Vorlage des Entsendungsvertrages, eines Zahlungsnachweises der in GB einbehaltenen und abgeführten Steuer sowie eines Nachweises der Aufenthaltstage in GB im Steuerjahr 2004/2005 auf.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legte der Bf. eine Cross-Border Engagement Policy, die Einkommensteuererklärung 2004/2005 für GB sowie einen Nachweis hinsichtlich der Aufenthaltstage in GB vor. Im diesbezüglichen Schreiben vom 16. August 2011 wurde u. a. ausgeführt, dass die Gehaltskosten während der Entsendung von der österreichischen an die britische Gesellschaft weiterverrechnet und entsprechend von dieser wirtschaftlich getragen worden seien.

Das Finanzamt erließ am 3. November 2011 abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 und führte u. a. begründend aus, dass im Zuge der Beantwortung des o. e. Vorhaltes Zahlungsnachweise hinsichtlich der in GB einbehaltenen und abgeführten Steuer angefordert worden seien, solche jedoch nicht nachgereicht worden seien.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2011, eingelangt beim Finanzamt am 6. Dezember 2011 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte in dieser die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug für die Jahre 2004 und 2005 mit Euro 0,00 festzusetzen. Weiters beantragte der Bf. die britische Einkommensteuer für das Jahr 2004 iHv Euro 1.865,74 und für das Jahr 2005 iHv Euro 1.417,97 auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Begründend führte der Bf. u. a. aus, dass er 2004 insgesamt 50 und 2005 insgesamt 38 Arbeitstage in GB verbracht habe und dass die englischen Steuerbehörden auf Grund der konzerninternen Weiterverrechnung der Bezüge die auf die englischen Arbeitstage entfallenden Einkünfte als dort zu versteuern betrachteten.

Da in Österreich jedoch das gesamte Gehalt der Lohnversteuerung unterworfen worden sei, seien auch jene Bezüge darin enthalten, die auf die englischen Arbeitstage entfielen. Die in den vorliegenden Bescheiden festgesetzten Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv Euro 9.961,23 für das Jahr 2004 und iHv Euro 7.570,53 für das Jahr 2005 seien bereits in der Kennzahl 245 enthalten. Lediglich für Zwecke der Anrechnung der englischen Steuer seien diese Bezüge in den Einkommensteuererklärungen unter der Kennzahl 395 vermerkt worden.

Mit Vorlagebericht vom 18. Jänner 2012 wurden die Berufungen gemäß § 279 Abs 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 19. September 2016 forderte das BFG den Bf. hinsichtlich der in den Beschwerden beantragten Änderungen, wonach die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug für die Jahre 2004 und 2005 jeweils mit Euro 0,00 festzusetzen seien, um Vorlage eines vom Dienstgeber ausgestellten Nachweises dafür, dass diese Einkünfte der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden seien, auf.

Im Vorlageantrag vom 5. Dezember 2011 habe der Bf. weiters die Anrechnung der britischen Einkommensteuer iHv Euro 1.865,74 für das Jahr 2004 und iHv Euro 1.417,97 für das Jahr 2005 beantragt. Diesbezüglich sei zunächst auszuführen, dass der Betrag von GBP 1,388,45 bei dem in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2004 und 2005 angegebenen Kurs von 1,4420, Euro 2.002,15 und nicht Euro 3.283,71 betrage. Im Anrechnungsfall wäre der Betrag von Euro 2.002,15 anteilmäßig nach der Dauer der Entsendung auf die beiden genannten Jahre aufzuteilen.

Außerdem liege im Akt kein Nachweis dafür, dass die vom Bf. in Großbritannien erzielten Einkünfte von einem dort ansässigen Arbeitgeber getragen worden seien, auf. Um die beantragte Anrechnung der vom Bf. in Großbritannien bezahlten Einkommensteuer vornehmen zu können, wurde dieser um Vorlage eines diesbezüglichen Nachweises ersucht.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bf. mit Schreiben vom 11. November 2016 u. a. bekannt, dass dessen in den Jahren 2004 und 2005 erzielter gesamter Gehalt der österreichischen Lohnsteuer unterlegen sei. Weiters wies der Bf. auf die Erkenntnisse VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031 sowie VwGH

31.07.2013, 2010/13/003 hin. Da dessen Bezüge vollständig an die britische Schwesterngesellschaft weiterverrechnet worden seien, seien gemäß Art. 15 DBA-GB die auf die britischen Arbeitstage entfallenden Einkünfte dort zu versteuern. Die entsprechende Weiterverrechnung der Bezüge für die in GB verbrachten 88 Arbeitstage seien den Beilagen zu entnehmen.

Hinsichtlich der Aufteilung der anzurechnenden britischen Steuer sei auszuführen, dass die Steuer iHv GBP 1.388,45 bzw. Euro 2002,14 im Verhältnis Euro 1.137,58 für das Jahr 2004 und Euro 864,56 für das Jahr 2005 vorzunehmen sei.

Weiters legte die Bf. dieser Beantwortung des o. e. Ergänzungsersuchens des BFG eine Bestätigung des Arbeitgebers des Bf. bei. Dieser bestätigte darin, dass der Bf. vom 20. September 2004 bis zum 25. März 2005 in dessen Auftrag in GB bei einem Kundenprojekt eingesetzt gewesen sei. Weiters wurde in dieser Bestätigung ausgeführt, dass der Bf. in diesem Zeitraum sein gesamtes Gehalt aus Österreich heraus erhalten habe. Zusätzliche Bezüge bzw. geldwerte Vorteile aus GB habe dieser keine erhalten.

Die in der Kennzahl 395 (Ausländische Einkünfte) angeführten Beträge - Euro 9.961,23 für 2004 und Euro 7.570,53 für 2005 - seien bereits in der österreichischen Lohnverrechnung enthalten. Die Beträge, die auf Österreich entfallen seien, seien nicht zusätzlich ausgezahlt worden.

Die beigelegten Dokumente veranschaulichten zudem, dass die von Mitarbeitern der österreichischen Gesellschaft geleisteten Stunden und Reisekosten an die britische Schwesterngesellschaft weiterbelastet worden seien. Von den 944 Stunden/114 Tagen habe der Bf. insgesamt 88 Tage - 50 2004 und 38 2005 - in GB verbracht.

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 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.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat 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 Beschäftigte den Arbeitslohn trägt.

Da im vorliegenden Fall die Lohnkosten des Bf. während dessen Aufenthaltes in Großbritannien vom britischen Arbeitgeber getragen wurden, auf die obigen, die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 19. September 2016 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 vom Bf. in den Jahren 2004 und 2005 in GB bezahlten Steuern iHv Euro 1.137,58 bzw. iHv Euro 864,56 anzurechnen. Den Beschwerden war daher insoweit Folge zu geben.

Da die vom Bf. in Großbritannien in den Jahren 2004 und 2005 erzielten Einkünfte iHv EUR 9.961,23 bzw. iHv EUR 7.570,53 in den österreichischen Lohnzetteln 2004 und 2005 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 19. Dezember 2016