

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.02.2017

Geschäftszahl

Ra 2014/13/0011

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Harrer, über die Revision der J in F, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. März 2014, Zl. RV/7100046/2010, betreffend Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin, eine österreichische Staatsbürgerin, die im Streitjahr bei der in Österreich ansässigen T GmbH beschäftigt war und von dieser ab Oktober 2006 zu einer Gesellschaft des T Konzerns in Deutschland entsandt worden ist, erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte und führte dazu in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung erläuternd aus:

"Ich wurde von meinem Arbeitgeber, der (T GmbH) ab 1. Oktober 2006 bis voraussichtlich 30. September 2008 zur (T) in Deutschland entsendet. Meinen Wohnsitz in Österreich habe ich während der Entsendung beibehalten, da es sich dabei um meinen Familienwohnsitz handelt. Da ich als ansässig in Österreich iSd Doppelbesteuerungsabkommens Österreich - Deutschland gelte, hat Deutschland gemäß Art. 15 des DBA nur für die Arbeitstage in Deutschland das Besteuerungsrecht, womit dieser Teil der Gesamteinkünfte lediglich als Progressionseinkommen in Österreich zu berücksichtigen ist. Für meine Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit wurde in Österreich im Jahr 2006 Lohnsteuer in Höhe von EUR 70.050,66 einbehalten."

Weiters machte die Revisionswerberin im Zusammenhang mit einer im Jahr 2006 erhaltenen Umzugskostenvergütung von rund 15.000 EUR geltend, diese sei gemäß § 26 EStG 1988 nicht steuerbar.

2 Abweichend zur Einkommensteuererklärung 2006 unterwarf das Finanzamt die von der Revisionswerberin erklärten Einkünfte zur Gänze der Besteuerung in Österreich. Zur Begründung führte es u. a. aus, dass gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Tätigkeit beziehe, nur im Ansässigkeitsstaat zu besteuern seien, wenn sich der Empfänger während des betreffenden Kalenderjahres nicht länger als 183 Tage im anderen Staat aufhalte, der Arbeitgeber nicht im anderen Staat ansässig sei und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen würden, die der Arbeitgeber im anderen Staat habe. Weiters erkannte das Finanzamt die Umzugskostenvergütung nicht als nicht steuerbaren Bezug iSd § 26 Z 6 EStG 1988 an, weil im Lohnzettel der Revisionswerberin keine Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 ersichtlich seien und diese der Aufforderung nicht nachgekommen sei, auch das Lohnkonto 2006 vorzulegen.

3 Die Revisionswerberin brief gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und ersuchte um erklärungsgemäße Veranlagung. Vorgelegt wurde die deutsche Steuererklärung und der deutsche Einkommensteuerbescheid 2006, woraus ersichtlich sei, dass "die deutschen Arbeitstage im Zeitraum 10-12/2006 in Deutschland versteuert wurden" (vorgelegt wurde zur Information auch der Entsendevertrag). Hinsichtlich der Umzugskostenvergütung machte die Revisionswerberin geltend, dass diese im Rahmen der Lohnverrechnung "fälschlicherweise" als steuerbar behandelt worden sei.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) in den angeführten Punkten keine Folge und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig sei. Zur Besteuerung der Bezüge in Österreich verwies das Bundesfinanzgericht - wie zuvor das Finanzamt - auf Art. 15 Abs. 2 des DBA-Deutschland, wonach das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibe, wenn sich der Empfänger der Vergütung im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhalte, die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht im anderen Staat ansässig sei, und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung getragen würden, die der Arbeitgeber im anderen Staat habe. Aus dem Entsendevertrag gehe hervor, dass das Gehalt der Revisionswerberin während des Entsendezeitraums entsprechend den Gehaltsrichtlinien der österreichischen T GmbH administriert werde, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung komme und die Revisionswerberin weiterhin der österreichischen Sozialversicherung unterstellt sei. Die Gehaltsabrechnung erfolge durch den österreichischen Arbeitgeber, der auch die Lohnzettel erstelle. Da die typischen Arbeitgeberfunktionen weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen würden, ergebe sich das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der 2006 erhaltenen Bezüge unmittelbar aus dem DBA-Deutschland. Ein "Herausschälen der in Deutschland verbrachten 50 Arbeitstage, verbunden mit der Ertragsbesteuerung derselben dort", stehe nicht im Einklang mit der geltenden Rechtslage. Entgegen der von der Revisionswerberin vertretenen Auffassung liege - so das Bundesfinanzgericht weiter - im Streitfall auch keine nichtsteuerbare Umzugskostenvergütung im Sinne des § 26 Z 6 EStG 1988 vor, zumal ein Umzug die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes zur Voraussetzung habe und die Revisionswerberin ihren Wohnsitz (und Mittelpunkt der Lebensinteressen) in Österreich während der Entsendung beibehalten habe (die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung - Mietaufwendungen, Familienheimfahrten - seien vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt worden).

5 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten durch das Bundesfinanzgericht und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die belangte Behörde erwogen hat:

6 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

7 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

8 Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit der Revision aus, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach für die Arbeitgebereneigenschaft des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland wirtschaftliche und nicht bloß formale, arbeitsrechtliche Aspekte maßgeblich seien. Es sei vor allem entscheidend, von wem die Vergütungen der entsendeten Person getragen worden seien. Das Bundesfinanzgericht sei auf dieses entscheidende Sachverhaltselement jedoch nicht eingegangen. Zudem fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob eine vom Arbeitgeber empfangene Umzugskostenvergütung auch dann einen nicht steuerbaren Bezug iSd § 26 Z 6 EStG 1988 darstelle, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten und neben diesem ein weiterer Wohnsitz begründet werde.

9 Die Revision ist zulässig und teilweise auch begründet. 10 Soweit die Revision die Steuerbarkeit der Umzugskostenvergütung betrifft, zeigt sie keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses auf.

11 Gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 gehören zu den Umzugskostenvergütungen der Ersatz der tatsächlichen Reisekosten für den Arbeitnehmer, seinen (Ehe-)Partner sowie seine Kinder für die Strecke vom "bisherigen Wohnort zum neuen Wohnort", der Ersatz der tatsächlichen Frachtkosten für deren Übersiedlungsgut (Wohnungseinrichtung usw.), der Ersatz sonstiger mit der Übersiedlung verbundener Aufwendungen und der Ersatz des Mietzinses, den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen muss.

12 Aus der Aufzählung dieser Kosten in ihrem Zusammenhang ergibt sich, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer seinen bisherigen (Familien-)Wohnsitz samt Hausstand aufgibt. Somit ist der Umzug im Sinne des § 26 Z 6 EStG 1988 als Wegzug zu verstehen, der jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn - wie im vorliegenden Fall unbestritten - der Familienwohnsitz (vgl. dazu nunmehr auch § 4 Abs. 1 der "Pendlerverordnung" BGBl. II Nr. 276/2013) beibehalten und am Dienort im Rahmen einer sogenannten "doppelten Haushaltsführung" nur ein zweiter Wohnsitz begründet wird.

13 Berechtigt ist hingegen die Rüge, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach für die Arbeitgebereneigenschaft des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland wirtschaftliche und nicht bloß formale arbeitsrechtliche Aspekte maßgeblich seien.

14 Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002 (im Folgenden nur: DBA-Deutschland 2002), lautet auszugsweise:

"Artikel 15

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 Kalenderjahrs 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 Kalenderjahrs aufhält.

(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind."

15 Das Bundesfinanzgericht weist das Besteuerungsrecht an den gegenständlichen Bezügen der Revisionswerberin Österreich zu, weil dem entsendenden österreichischen Unternehmen die "typischen Arbeitgeberfunktionen" zukämen und daher die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 erfüllt sei, wonach die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Deutschland ansässig sei.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, VwSlg 8811/F, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, zu Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 entspricht; vgl. dazu weiters die das DBA-Italien betreffenden Erkenntnisse vom 31. Juli 2013, 2010/13/0003, und vom 26. März 2014, 2010/13/0089; sowie *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Rechtsprechung, § 1 EStG 1988, E 112, 114 und 115 mit Anm *Fuchs*) ausgesprochen, dass der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren ist, sodass im zur Zahl 2009/13/0031 angefochtenen Bescheid, der davon ausging, dass der in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR verwendete Arbeitgeberbegriff nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde. Derselbe Vorwurf ist auch dem vorliegenden angefochtenen Erkenntnis zu machen, das sich mit der Erfüllung der Voraussetzungen des wirtschaftlichen Arbeitgebers nicht näher auseinandersetzt.

17 Soweit die belangte Behörde in der Revisionsbeantwortung erstmals vorbringt, das zum DBA-CSSR ergangene Erkenntnis vom 22. Mai 2013 sei für den Revisionsfall nicht einschlägig, weil die Bestimmungen des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 gemäß der Sonderbestimmung des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland 2002 auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung keine Anwendung finden, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält, steht dem dazu erstatteten Sachvorbringen zur Tätigkeit schon das Neuerungsverbot entgegen.

18 Im Übrigen ist auch im Sinne des bereits mehrmals erwähnten Erkenntnisses vom 22. Mai 2013 die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland 2002 eng auszulegen und nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung zu beziehen (vgl. dazu - aus deutscher Sicht - das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 26. Juli 2013, 5 K 4110/10, *Schmidjell-Dommes*, SWI 2014, 494, weiters z.B. *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013/796, 435 ff (439), nunmehr auch den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF 010221/0362-VI/8/2014, sowie *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, MA Art. 15 Rz. 118b).

19 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

20 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 22. Februar 2017