

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 22. Jänner 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 19. Jänner 2016, betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) *als unbegründet abgewiesen*.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) reichte am 22. Dezember 2014 die Steuererklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Beschwerdejahr 2013 bei der belangten Behörde ein. Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 wurde am 19. Jänner 2016 erlassen, die Steuerfestsetzung führte zu einer Einkommensteuergutschrift in Höhe von 32.408,00 Euro.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2016 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 ein und führte begründend aus:

Die Bf. sei von 01. Jänner 2010 bis 31. August 2013 von ihrem slowenischen Arbeitgeber, der Z.Z., Ljubljana, nach Österreich zur XY GmbH entsandt worden. Die Bf. hätte während und nach ihrer befristeten Entsendung ihren Wohnsitz in Slowenien (Adresse2) beibehalten und von 01. Jänner 2010 bis 31. August 2013 einen Wohnsitz in Österreich (Adresse3) begründet. Demzufolge sei sie im Veranlagungsjahr 2013 bis 31. August 2013 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich gewesen. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. in Slowenien verblieben sei, sei sie gem. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Slowenien im Veranlagungsjahr 2013 in Slowenien ansässig gewesen. Slowenien habe daher als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf ihr gesamtes Welteinkommen im Jahr 2013.

Die Bf. habe sich während des Kalenderjahres 2013 an weniger als 183 Tagen in Österreich aufgehalten. Aus diesem Grund habe Slowenien gem. Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA

Österreich/Slowenien im Jahr 2013 das volle Besteuerungsrecht auf ihre Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Da die gesamten Bezüge in der österreichischen Lohnverrechnung der Lohnsteuer unterworfen worden seien, sei der Lohnzettel von der steuerlichen Vertretung im Zuge der Veranlagung entsprechend berichtigt worden. Im Zuge der Veranlagung 2013 seien andere als die berichtigten Lohnzettel 2013 berücksichtigt worden.

Es werde ersucht, dass der berichtigte Lohnzettel Art. 8 (Kz 245) in Höhe von 130.262,94 Euro aus der österreichischen Besteuerung ausgenommen werde, da Slowenien das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge zustehe. Weiters werde die Stornierung der momentan im Steuerakt hinterlegten Lohnzettel, welche steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 70.289,88 Euro und 59.973,06 Euro enthielten, sowie die Berücksichtigung und Hinterlegung des übermittelten berichtigten Lohnzettels 2013 mit einer Kennzahl 245 in Höhe von 6.161,41 Euro und einer anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von 57.620,70 Euro beantragt. Die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2013, sowie die berichtigten Lohnzettel 2013 wurden zur Information als Beilage mitübermittelt.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 1. Februar 2017 wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass die Anwendung des Erlasses vom 12. Juni 2014 Abs. 10 voraussetze, dass noch keine Bereitschaft des Unternehmens zur Änderung der steuerlichen Behandlung des zum maßgeblichen Stichtag bestehenden Arbeitskräftegestellungsverhältnis bestehe.

Im Beschwerdefall habe das Unternehmen bereits die Umsetzung der durch die Judikatur des VwGH (22. Mai 2013, 2009/13/0031) vorgegebenen neuen Interpretationslinie vorgenommen und den Begriff des wirtschaftlichen Arbeitnehmers [Anm., gemeint: Arbeitgebers] schon für 2013 angewandt. Der Erlass lasse daher zwar die Weitergeltung der alten Rechtsauslegung auf die zum Stichtag der Kundmachung des Erlasses bestehenden Entsendungen zu, könne jedoch nicht dahin ausgelegt werden, dass eine Verpflichtung zur Anwendung der alten Rechtsauslegung auch in jenen Fällen bestünde, in denen seitens des entsendenden Unternehmens die Bereitschaft zur Änderung der steuerlichen Behandlung des zum maßgeblichen Stichtag bestehenden Arbeitskräftegestellungsverhältnisses bestehe. Deshalb sei im Sinne des Erlasses die Anwendung der alten Rechtslage nicht zulässig.

Nach einer gewährten Fristverlängerung zur Einbringung des Vorlageantrages wurde am 2. März 2017 Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO mit der folgenden Stellungnahme eingebracht:

Die Bf, sei von 1. Jänner 2010 bis 31. August 2013 von ihrem slowenischen Arbeitgeber, der Z.Z.(Slowenien), nach Österreich zur XY GmbH entsandt worden. Sie habe während und nach ihrer befristeten Entsendung ihren Wohnsitz in Slowenien (Adresse2, Slowenien) beibehalten und von 1. Jänner 2010 bis 31. August 2013 auch einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (Adresse3) begründet. Demzufolge sei die Bf. im Veranlagungsjahr 2013 bis 31. August 2013 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich gewesen.

Da die Familie der Bf. (Ehegatte und Kind) in Slowenien lebe, sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Slowenien im Veranlagungsjahr 2013 offenkundig in Slowenien verblieben.

Slowenien habe als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das Welteinkommen im Jahr 2013. Österreich als Tätigkeitsstaat habe lediglich ein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit die auf österreichische Arbeitstage entfallen (Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Slowenien). Im Anhang seien die Kalenderaufzeichnungen („days-by-country“) für das Jahr 2013 zu finden.

Das beschriebene Tätigkeitsortprinzip werde jedoch durch Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich/Slowenien durchbrochen.

Demnach verbleibe das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn

- a) der Empfänger der Vergütungen, sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhalte und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werde, der nicht im anderen Staat ansässig sei, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werde, die der Arbeitgeber im anderen Staat habe.

Aufgrund des maßgeblichen Sachverhalts, sei die Bf. nachweislich weniger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres 2013 in Österreich physisch anwesend gewesen. Eine die Vergütungen tragende Betriebsstätte oder feste Einrichtung des Arbeitgebers (Z.Z.) in Österreich liege ebenfalls nicht vor.

Der Art. 15 Abs. 2 lit. a und c des maßgeblichen DBA Österreich/ Slowenien sei somit nicht anwendbar und rechtfertige somit kein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates Österreich.

Hinsichtlich der Arbeitgebereigenschaft im Zuge der konzerninternen

Arbeitskraftgestellung sei festzuhalten, dass der im Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Österreich/Slowenien verwendete Arbeitgeberbegriff im DBA selbst nicht näher definiert sei.

Auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich/Slowenien sei das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordere. Die Auslegung auf Basis des nationalen Steuerrechts habe auch Vorrang gegenüber der Bedeutung der Begrifflichkeiten nach dem Recht des DBA-Partnerstaates, hier Slowenien.

Der Begriff des Arbeitgebers sei im § 47 Abs. 1 des EStG 1988 wie folgt geregelt:

„Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.“ Aus österreichischer Sicht seien laut Finanzverwaltung bei der Beurteilung, wem die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, folgende Fragen zu beantworten (siehe Randziffer 924 Lohnsteuerrichtlinien 2002):

- o Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?
- o Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus und Aktienwerbsplan des Konzerns?
- o Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?

- o Wem gegenüber erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- o Wer entscheidet über das Urlaubsausmaß?
- o Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?
- o Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?
- o Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag - gegebenenfalls gerichtlich - auszutragen?
- o Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

Daraus lasse sich bei Arbeitskräfteüberlassungen (Arbeitsgestellungen) ableiten, dass in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen sei, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlässt und entlohnt und nicht derjenige, in dessen Betrieb die Arbeitskräfte eingesetzt sind. Somit sei im Regelfall von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.99, 97/13/0164).

Somit sei im konkreten Fall auf Basis der österreichischen rechtlichen Rahmenbedingungen von keinem Wechsel der Arbeitgebereigenschaft auszugehen. Somit habe Österreich in dem zu beurteilenden Jahr aufgrund der Bestimmungen des DBA Österreich/Slowenien kein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit, da sich die Bf. an weniger als 183-Tagen physisch in Österreich aufgehalten habe.

Den Ausführungen der Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung hinsichtlich der Anwendung der neuen Interpretationslinie durch das Unternehmen (durch Abfuhr von unterjähriger Lohnsteuer?) in Folge des Erkenntnis VwGH vom 22. Mai 2013 (2009/13/0031) sei entgegen zu halten, dass dem Unternehmen mit 1. Jänner 2013 nicht vorausschauend bekannt sein könne, dass die Bf. die Grenze von 183 Tagen im Jahr 2013 überschreiten werde.

Die Abfuhr von Lohnsteuer im Zeitraum 1. Jänner bis 31. August 2013 sei daher im Glauben auf eine entstehende Steuerpflicht (aufgrund Überschreitens der 183 Tage Frist) abgeführt worden und nicht in der Voraussicht die neue Interpretationslinie des VwGH hinsichtlich des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff im Sinne des Art. 15 OECD-MA anzuwenden.

Im Rahmen der Veranlagung sei anschließend festgestellt worden, dass es für die Bf. zu keiner Steuerpflicht aufgrund der obigen Ausführungen in Österreich gekommen sei. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sei der ursprüngliche Lohnzettel berichtigt und die in Slowenien steuerpflichtigen Bezüge in Österreich von der Besteuerung ausgenommen worden.

Abschließend werde daher beantragt die kausal auf das Veranlagungsjahr 2013 entfallenden Gehaltseinkünfte der Bf. zur Gänze steuerfrei zu stellen und damit lediglich den (im Anhang beigefügten) Inlandslohnzettel der Besteuerung zu unterwerfen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 3. Dezember 2018 zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Als

Beweismittel wurden die gescannten Entsendungsverträge vom 02. Dezember 2012, 19. November 2012 (Verlängerung) und 05. August 2013 genannt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. war von ihrer slowenischen Arbeitgeberin (Z.Z.) von 1. Jänner 2010 bis 31. August 2013 gem. Entsendungsverträgen als "Head Development Center Austria" nach Österreich entsandt worden. Die Bf. behielt ihren Wohnsitz in Slowenien bei und hatte in diesem Zeitraum gleichzeitig einen weiteren Wohnsitz in Österreich, Adresse3, inne. Im Kalenderjahr 2013 hielt sich die Bf. nicht mehr als 183 Tage in Österreich auf.

Gegenständlich ist die Frage, ob das Besteuerungsrecht der im Beschwerdejahr 2013 erzielten nichtselbständigen Einkünfte der Bf. Österreich oder Slowenien zusteht.

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Slowenien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 4/1999 idF BGBl III Nr. 309/2013 [in der Folge: DBA], geregelt. Die maßgeblichen Artikel lauten:

Artikel 4 Ansässige Person

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem 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. Der Ausdruck umfaßt jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als 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 in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Artikel 15 Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 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) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Doppelbesteuerung wird wie folgt vermieden:

(1) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Slowenien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Slowenien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Slowenien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Slowenien bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

d) Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht und die in Österreich als Einkünfte betrachtet werden, die aufgrund dieses Abkommens in Slowenien zu besteuern sind, dürfen dessenungeachtet in Österreich besteuert werden, wenn Slowenien

diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Steuer befreit.

(2) In Slowenien:

a) Bezieht eine in Slowenien ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so rechnet Slowenien

i) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Einkommensteuer entspricht;

ii) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Vermögensteuer entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf keinesfalls den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen oder auf das Vermögen, das in Österreich besteuert werden darf, entfällt.

b) Einkünfte oder Vermögen einer in Slowenien ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Slowenien auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Slowenien bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden

Im Beschwerdefall unstrittig sind

- durch die vorliegenden Entsendungsverträge die Entsendung von Slowenien nach Österreich,
- aufgrund des Mittelpunkts des Lebensinteressen gem. Art 4 Abs. 2a DBA die Ansässigkeit der Bf. in Slowenien,
- durch den "days-by-country"-Report der Aufenthalt in Österreich unter 183 Tage im Kalenderjahr 2013,
- die Höhe der auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Gehaltsanteile und die Auszahlung des gesamten Gehalts unter Lohnsteuerabzug durch die österreichische GmbH. Der Lohnsteuerabzug kann dem Grunde und der Höhe nach darüber hinaus auch den vorliegenden Lohnzetteln entnommen werden.

Nach der Grundregel des Art 15 Abs. 1 DBA ist das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat (Slowenien) überlassen, außer die Tätigkeit wird im anderen Staat (Österreich) ausgeübt. In letzterem Fall liegt das Besteuerungsrecht bei jenem Staat, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird. Im Beschwerdefall ist das Österreich.

Abweichend von Art 15 Abs. 1 DBA darf jedoch nach Art 15 Abs. 2 DBA der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für eine im Tätigkeitsstaat ausgeübte unselbstständige Tätigkeit in Anspruch nehmen, wenn die Voraussetzungen der lit. a) bis c) kumulativ erfüllt werden.

Nach Art 15 Abs. 2 lit. a DBA stellt die Fristberechnung bei der 183-Tage-Regel auf das Kalenderjahr ab. Wie von der belangten Behörde unwidersprochen, hielt sich die Bf. nicht mehr als 183 Tage in Österreich auf.

Als weitere Voraussetzung nach Art 15 Abs. 2 lit. b DBA ist das ausschließliche slowenische Besteuerungsrecht für einen in Slowenien ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in Österreich ansässig ist.

Zur Beurteilung des Arbeitgeberbegriffs ist auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 22.05.2013, 2009/13/0031, zu verweisen. Mit diesem Erkenntnis hat das Höchstgericht ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, BGBl. Nr. 34/1979 (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Slowenien, BGBl. III Nr. 4/1999 idF BGBl. III Nr. 309/2013, 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 Begriff des „Arbeitgebers“ ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren.

Der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) ist im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen. *„Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird“* (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 und die darin zitierte Literatur).

Es ist daher derjenige als Arbeitgeber iSd Abs. 2 lit. b des Art 15 DBA anzusehen, der wirtschaftlich die Gehaltsaufwendungen trägt (wirtschaftliche Arbeitgeber).

Das Gehalt wurde an den Beschwerdeführer von der österreichischen GmbH ausbezahlt. Die Gehaltsaufwendungen wurden somit nicht von der slowenischen GmbH, sondern wirtschaftlich von der österreichischen Gesellschaft unmittelbar getragen. Diese ist daher im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.05.2013, 2009/13/0031 - bestätigt durch VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003; VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089 und VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/00 11 - als wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd Art 15 Abs. 2 lit b DBA anzusehen.

Da somit bereits eine der Voraussetzungen des Abs. 2 - welche kumulativ vorliegen müssen - nicht erfüllt ist, kann sich aus Art 15 Abs. 2 DBA ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Slowenien nicht ergeben. Eine weitere Prüfung der Voraussetzung des lit c erweist sich damit als nicht erforderlich.

Zum Einwand der Bf. im Vorlageantrag, dass die Abfuhr von Lohnsteuer im Zeitraum 1. Jänner bis 31. August 2013 im Glauben auf eine entstehende Steuerpflicht (aufgrund Überschreitens der 183 Tage Frist) und nicht in der Voraussicht die neue Interpretationslinie des VwGH [gemeint das Erkenntnis VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031]

hinsichtlich des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff im Sinne des Art. 15 OECD-MA anzuwenden, abgeführt wurde und damit im Ergebnis die im Erlass vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, unter Pkt 10 genannte frühere Rechtsauffassung hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers auf den Beschwerdefall beibehalten werden sollte, ist auszuführen:

Die Rechtsprechungsänderung des VwGH erfolgte mit Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031. Die Steuererklärung für das Beschwerdejahr 2013 wurde am 22. Dezember 2014, somit über 1 1/2 Jahre nach dem VwGH-Erkenntnis übermittelt.

Die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im DBA-Recht wurde zudem in Fachkreisen und der Literatur schon geraume Zeit davor ausführlich diskutiert — vgl. z.B. SWI 2010, 521, SWI-Jahrestagung November 2009, Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber; *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3 mwN — und dabei wurden im internationalen Kontext beachtliche Argumente der Relevanz des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei Auslandsentsendungen vorgebracht.

Dieser von der Rechtsprechung und herrschende Lehre vertretene abkommensautonome Auslegung des Arbeitgeberbegriff ist schließlich auch das BMF mit Erlass vom 12. Juni 2014 (BMF-010221/0362-VI/8/2014), und somit über 1/2 Jahr vor Einreichung der Steuererklärung, gefolgt. Im Übrigen wird angemerkt, dass Erlässen und Richtlinien des BMF kein normativer Charakter zukommt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031; VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003; VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089; VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011) , nach welcher der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom und nicht nach nationalem Recht zu interpretieren ist, abweisend zu entscheiden war, auch wenn zum Zeitpunkt der Entsendung im Jahr 2010 nach der Verwaltungspraxis, den Erlässen des BMF und der höchstgerichtlichen Judikatur noch eine andere Rechtsauffassung vertreten wurde.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht stützte sich bei der Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Slowenien auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089; VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011). Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der diesbezüglichen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Im Übrigen ist die Frage, wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 24. Oktober 2019