

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf, Adr., vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 19.2.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 15.1.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung vom 13.11.2014 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeverechtsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 15.1.2014** wurde für den Beschwerdeführer (Bf) die Arbeitnehmerveranlagung für 2012 durchgeführt. Zugrunde gelegt sind Bezüge der BankU für den Zeitraum 1.1. – 30.4.2012.

In der **Beschwerde vom 19.2.2014** (beim Finanzamt eingebracht am 20.2.2014) führte der steuerliche Vertreter aus:

Im Zuge der Veranlagung sei der von der Firma BankU berichtigte Lohnzettel für das Jahr 2012 nicht berücksichtigt worden. Der Bf sei von seinem ungarischen Arbeitgeber, der BankU, ab 1.1.2011 befristet bis 30.4.2012 zur BankÖ entsandt worden.

Der Bf habe seinen ungarischen Wohnsitz für die Dauer der Entsendung in Österreich beibehalten. Zudem habe er bis zum 30.4.2012 einen Wohnsitz in Wien gehabt. Demzufolge sei der Bf im Veranlagungsjahr 2012 bis 30.4.2012 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da der Lebensmittelpunkt des Bf für die Dauer der befristeten Entsendung in Ungarn verblieben sei, sei er gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Ungarn weiterhin in Ungarn

ansässig. Ungarn habe demnach im Veranlagungsjahr 2012 das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen.

Die Lohnzettelberichtigung sei notwendig gewesen, da der Bf im Veranlagungsjahr 2012 an weniger als 183 Tagen in Österreich physisch anwesend gewesen sei, weshalb gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA Österreich/Ungarn jene Bezüge entfallend auf Jänner bis April 2012 zur Gänze der Besteuerung in Ungarn unterliegen würden. Dazu werden Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2012 übermittelt.

Der Bf habe zudem einen Bonus in Höhe von 2.311,09 Euro brutto für das Veranlagungsjahr 2011 erhalten. Gemäß dem Kausalitätsprinzip unterliege dieser Bonus zur Gänze der Besteuerung in Österreich.

Es werde die entsprechende Korrektur der Einkünfte gemäß dem beiliegenden korrigierten Lohnzettel 2012 beantragt.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens teilte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 30.4.2014** dem Finanzamt mit, dass die Kosten der Entsendung des Bf nach Österreich zur aufnehmenden Gesellschaft, der BankÖ, weiterbelastet worden seien.

Nach einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs zu einem „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ in der Slowakei treffe Österreich eine Steuerfreistellungsverpflichtung, sofern der wirtschaftliche Arbeitgeber im Gastland zu sehen ist (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Diese Entscheidung betreffe aber – anders als im gegenständlichen „Inbound“-Fall - eine „Outbound“-Entsendung und das DBA-CSSR.

Über ein korrespondierendes Besteuerungsrecht Österreichs bei Inbound-Fällen habe der VwGH nicht entschieden. Die Entscheidung des VwGH ziehe auch keine Änderung des Arbeitgeberbegriffs iSd österreichischen Steuerrechts nach sich. Darüber hinaus liege keine Entscheidung der österreichischen Finanzverwaltung zum wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff bei Inboundfällen und dessen steuerliche Behandlung vor.

Österreich knüpfe die Arbeitgeberbereiensechaft bei der internationalen Arbeitskräfte-gestellung gemäß dem derzeit und auch für das Jahr 2012 geltenden österreichischen Steuerrecht an eine rechtliche Betrachtungsweise (LStR 2002 Rz 923 ff).

Es sei daher im gegenständlichen Fall auf die 183-Tage-Klausel gemäß DBA abzustellen. Da der Bf an weniger als 183 Tagen in Österreich anwesend gewesen sei, komme Österreich gemäß Art 15 Abs. 2 lit c DBA kein Besteuerungsrecht für die auf Jänner bis April 2012 entfallenden Bezüge zu. Gemäß dem Kausalitätsprinzip sei jedoch der Bonus von 2.311,09 Euro für das Veranlagungsjahr 2011 im Jahr 2012 der Besteuerung in Österreich zu unterziehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13.11.2014** änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid insofern, als sonstige Bezüge von 5.209 Euro statt wie bisher 2.898 Euro zugrunde gelegt wurden und auch die Steuer für sonstige Bezüge demzufolge mit 275,34 Euro statt wie bisher mit 136,68 Euro angesetzt wurde. Die Einkommensteuer-gutschrift verminderte sich dementsprechend auf 3.429 Euro.

In der Begründung erläuterte das Finanzamt, dass die österreichische Gesellschaft der wirtschaftliche Arbeitgeber sei, da die Kosten der Entsendung des Bf nach Österreich an die BankÖ weiterbelastet werden. Nach dem Abkommenszusammenhang und der erlassmäßigen Regelung vom 12.6.2014 BMF-010221/0362-VI/8/2014 (siehe hier auch Punkt 4 des Erlasses) bleibe bei einer Arbeitskräfteüberlassung innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrecht. Die Argumentation vom 30.4.2014 könne durch diese Regelung als überholt angesehen werden.

Der Jahreslohnzettel werde lediglich dahin geändert, als der nachträglich zur Auszahlung gelangte Bonus, der auch noch im Jahressechstel Platz findet, in den einheitlichen Lohnzettel 1-4/2012 aufgenommen werde.

Im **Vorlageantrag vom 13.1.2015** wiederholte der steuerliche Vertreter, dass in Österreich lediglich der Bonus für 2011 zu besteuern sei. Der Erlass vom 12.6.2014 sei gemäß Abs. 10 leg cit „grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.“

Die Entsendung des Bf sei bereits mehr als zwei Jahre vor Veröffentlichung des Erlasses beendet gewesen. Er überschreite nicht die 183-Tage-Anwesenheit in Österreich, welche sich gemäß Art 15 abs. 2 lit c DBA auf das Steuerjahr (Kalenderjahr) beziehe. Die Bezüge des Bf für 2012 seien mit Ausnahme der Bonuszahlung zur Gänze in Ungarn besteuert worden. Die ungarische Steuererklärung 2012 samt englischer Übersetzung werde übermittelt. Der rechtliche Arbeitgeber, die BankU verbleibe in Ungarn ansässig. Im Jahr 2012 entstehe daher gemäß dem anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht in Österreich.

In der Folge übermittelte der steuerliche Vertreter über Ersuchen des Finanzamtes den Entsendungsvertrag vom 13.12.2010, die ungarische Steuererklärung und die ungarische Lohnsteuerbescheinigung 2012.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** ist zu beurteilen:

Der Bf. wurde von seinem ungarischen Arbeitgeber, der BankU, von 1.1.2011 befristet bis 30.4.2012 im Rahmen der konzerninternen Arbeitskräftegestellung von Ungarn nach Österreich zur BankÖ entsandt (so genannter *"Inbound-Fall"*). Laut Entsendungsvertrag vom 13.12.2010, Pkt 2, wurde der Bf in die Arbeitsorganisation der aufnehmenden

Gesellschaft integriert und wurde vom Beschäftigten die fachliche Dienstaufsicht und das Weisungsrecht ausgeübt. Die Kosten der Entsendung wurden vom ungarischen Arbeitgeber an die österreichische Gesellschaft weiterbelastet (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.4.2014). Der Bf hat seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt in Ungarn beibehalten, für die Dauer der Entsendung begründete er einen weiteren Wohnsitz in Österreich.

Fest steht, dass der Bf für 1 – 4/2012 Bruttobezüge von 23.995,42 Euro und einen Bonus von 2.311,09 Euro erhalten hat (insgesamt Bruttobezüge von 26.306,51 Euro).

Unbestritten ist ferner, dass sich der Bf im Jahr 2012 weniger als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat, und dass der Bf bis 30.4.2012 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war, Ungarn aber als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit a DBA-Ungarn gilt.

Zu beurteilen ist, ob Österreich auf Grundlage des Art 15 DBA-Ungarn ein Besteuerungsrecht für die gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder nur für die Bonuszahlung zukommt.

Rechtslage

Art 15 DBA-Ungarn bestimmt:

"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 17 und 18 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 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) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

b) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat, und

c) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält .

...."

Rechtliche Würdigung des Sachverhalts:

Grundsätzlich sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich (Tätigkeitsstaat) zu besteuern, wenn die Arbeit in Österreich ausgeübt wird (Art 15 Abs 1 DBA-Ungarn).

Das Besteuerungsrecht steht allerdings ausschließlich Ungarn zu, wenn sich der Arbeitnehmer im betreffenden Veranlagungsjahr nicht länger als 183 Tage in Österreich aufhält, die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Österreich hat, und die Vergütungen von einem

Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Österreich ansässig ist (Art 15 Abs 2 DBA-Ungarn).

Im vorliegenden Fall war der Bf weniger als 183 Tage in Österreich anwesend. Da die Voraussetzungen des Art 15 Abs 2 lit a - c DBA-Ungarn aber kumulativ vorliegen müssen, stellt sich die Frage nach dem Arbeitgeberbegriff im Sinne des Abkommensrechts.

Mit seinem Erkenntnis VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof (zum DBA-CSSR) Folgendes klargestellt:

„Da dem DBA-CSSR keine Definition des Begriffes ‚Arbeitgeber‘ zu entnehmen ist, ging die belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten ‚Arbeitgeberbegriff‘ jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ sie außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, ‚wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert‘. Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR 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. 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 (vgl. *Zehetner/Dupal*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).“

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn 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 - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren.

Richtig ist der Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (22. 5.2013, 2009/13/0031) ein so genannter „Outbound-Fall“ (internationale Arbeitskräfteüberlassung im Konzernverbund von Österreich in die Slowakei) zugrunde liegt. Die Ausführungen des Höchstgerichts zum Begriff des Arbeitgebers im Sinne des Abkommensrechts haben aber ebenso im gegenständlichen „Inbound-Fall“ Geltung. Gegenteiliges kann dem Erkenntnis nicht entnommen werden (siehe auch zB BFG 17.7.2017, RV/7103021/2017; BFG 16.8.2018, RV/7104973/2017). Auch Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn sieht keine differenzierte Beurteilung des Arbeitgebers in „Inbound-Fällen“ und „Outbound-Fällen“ vor.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff das Tragen des Lohnaufwandes entscheidend. Die Personalkosten wurden im gegenständlichen Fall zur Gänze der österreichischen Gesellschaft weiterverrechnet. Die Vergütungen für 1 – 4/2012 wurden daher von einem österreichischen Beschäftigten getragen, der als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber iSd Abkommensrechts anzusehen ist. Die 183-Tage-Klausel kann nicht mehr wirksam werden. Die strittigen Einkünfte unterliegen ebenso wie die Bonuszahlung der Besteuerung in Österreich. Ob die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte auch in Ungarn der Besteuerung unterzogen wurden, ist in der vorliegenden Entscheidung nicht zu berücksichtigen.

Soweit der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag auf den Erlass des BMF vom 12.6.2014 Bezug nimmt, ist festzuhalten, dass Erlässe mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine bindende Wirkung für das Bundesfinanzgericht entfalten.

Der angefochtene Bescheid war daher iSd Beschwerdeentscheidung abzuändern.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, wenn die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht stützte sich im vorliegenden Beschwerdefall bei der Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ in Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes.

Wien, am 27. März 2020

