

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, diese vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist seit längerer Zeit bei einer näher bezeichneten österreichischen Gesellschaft beschäftigt, die ihrerseits Tochter einer Schweizer Muttergesellschaft ist. Mit Wirkung vom August 2013 wurde die Bf von ihrer Arbeitgeberin unter teilweiser Beibehaltung ihrer österreichischen Beschäftigung zu einer Schwesterngesellschaft in die Slowakei entsandt. Die steuerlich vertretene Bf vertrat mit ihrer Steuererklärung die Rechtsansicht, dass ihre nichtselbständigen Einkünfte im Verhältnis der Arbeitstage auf die beiden Staaten aufzuteilen seien und begehrte daher das Splitting der Einkünfte, wobei Österreich die in der Slowakei versteuerten Bezüge unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen hätte. Gemeinsam mit der Steuererklärung wurden berichtigte Lohnzettel vorgelegt. Gleichzeitig wurden für die der österreichischen Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte erhöhte Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung iHv EUR 897,61 geltend gemacht und der Sachbezug für die slowakische Wohnung als Arbeitslohn iHv EUR 1.795,21 erfasst. Mit dem angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde dieser Rechtsansicht unter Zugrundlegung des im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorgelegenen

einheitlichen und einzigen Lohnzettels und der erklärten Progressionseinkünfte und führte eine Progressionsveranlagung durch.

Mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2014 berief die Bf gegen den Bescheid und begehrte die Bescheidänderung unter Zugrundelegung berichtigter Lohnzettel. Die Arbeitgeberin der Bf habe das Splitting des einheitlichen Lohnzettels nachgeholt und zwei Lohnzettel ausgestellt. Die Beschwerde wies die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Januar 2015 als unbegründet ab, wogegen die Bf mit Schriftsatz vom 3. März 2015 Vorlageantrag erhob. Mit Vorlagebericht vom 1. April 2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 4. März 2020 wurde um Vorlage des Entsendevertrages, des im Vorlageantrages erwähnten ausländischen Besteuerungsnachweises sowie einer Leermeldung des Slowakischen „Firmenbuchgerichts“, dass die österr Arbeitgeberin in der Slowakei nicht über eine Zweigstelle verfügt hat, ersucht. Dem Ersuchen kam die Bf coronabedingt und unter Einhaltung der antragskonform verlängerten Fristen im Juni 2020 nach.

In der Abgabenerklärung wurden die mit der doppelten Haushaltsführung in Zusammenhang stehenden erhöhten Werbungskosten auf Österreich und die Slowakei aufgeteilt. Das BFG teilte seine Ansicht, dass die doppelte Haushaltsführung ausschließlich durch die Berufstätigkeit in der Slowakei veranlasst sei, weshalb die Kosten für den ausländischen Berufswohnsitz ausschließlich bei den Progressionseinkünften abzuziehen seien, beiden Parteien mit. Die Amtspartei trug vor, dass diese Vorgangsweise ohnedies gängige Verwaltungspraxis sei, die Bf trug vor, dass diesfalls auch die mit dem Berufswohnsitz zusammenhängenden Einnahmen von dritter Seite bei den Progressionseinkünften zu erfassen seien. Am 4. Dezember 2020 wurde der Mietvertrag, den die ****4**** mit dem näher bezeichneten slowakischen Vermieter über die von der Bf genutzte Wohnung geschlossen hat, vorgelegt.

Strittig ist,

-) ob der Sachverhalt unter Art 15 Abs 2 DBA Österreich-Slowakei fällt und
-) ob der Sachbezug für den Berufswohnsitz unter rechtlichen Aspekten von dritter Seite gewährt wurde.

Anlässlich einer telefonischen Rücksprache vom 15. Dezember 2020 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie den Ausführungen des BFG, wonach der Sachbezug in der Abgabenerklärung aus Gründen der Vermeidung eines Aufwandes der Bf nicht um die darauf entfallende Lohnsteuer zu erhöhen sei, nunmehr teile und gegen das Abweichen von der Abgabenerklärung keine Einwände habe. Anlässlich dieses Telefonats wurde weiters die Rechtsansicht bekannt gegeben, dass nach Ansicht des BFG der Sachbezug nicht als von dritter Seite gewährt anzusehen ist, weil aus der Positionsvereinbarung vom 31.7.2013 eindeutig und

zweifelsfrei hervorgeht, dass die österr Arbeitgeberin das Versprechen der Kostenübernahme „durch das Unternehmen“ gemacht hat.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Formalia

Die Beschwerde vorentscheidung wurde mit Rückscheinbrief zugestellt und am 4. Februar 2015 von der Vertreterin übernommen. Der Vorlageantrag wurde am 4. März 2015 zur Post aufgegeben. Mit der Beschwerde wird inhaltliche Rechtswidrigkeit wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung eingewandt und die erklärungskonforme Veranlagung begehrt. Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht. Da keine entsprechenden Anträge gestellt wurden, fällt die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde in die Zuständigkeit des Einzelrichters ([Art 135 Abs 1 B-VG](#)).

Der angefochtene Bescheid hat die Einkünfte, für die Tschechien das Besteuerungsrecht zusteht, doppelt erfasst, nämlich einerseits, indem sie der österreichischen Tarifsteuer unterworfen wurden, und andererseits, indem sie zusätzlich als Progressionseinkünfte erfasst wurden. Damit hätte die Beschwerde vorentscheidung jedenfalls zu einer Änderung des angefochtenen Bescheides führen müssen, indem die Progressionsbesteuerung unterblieben wäre.

Das Beschwerdebegehren ging zunächst dahin, nichtselbständige Einkünfte iHv EUR 110.235,06 mit dem laufenden Tarif zu besteuern, statt EUR 145.680,91, und Progressionseinkünfte iHv EUR 35.445,85 zu erfassen. Die

Zur Spruchgestaltung der Beschwerde vorentscheidung wird bemerkt, dass mit der Wortfolge „Die Beschwerde wird abgewiesen“ der Willen der belangten Behörde nicht zum Ausdruck kommt. Rechtlich bestimmt wäre der Spruch erst dadurch geworden, dass die belangte Behörde zum Ausdruck bringt, was mit dem angefochtenen Bescheid zu geschehen hat. Nach der von der belangten damals vertretenen Ansicht hätte sie aussprechen müssen: „Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.“ Richtigerweise hätte sie wegen der Doppelerfassung von Bezugssteilen aussprechen müssen: „Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.“

Zu dem Begehren der Bf, das BFG möge auch über die Bescheidbeschwerden der Folgejahre entscheiden, weil in den Beschwerdeschriftsätzen stets die unmittelbare Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragt worden sei, ist zu sagen, dass in Hinblick auf [§ 262 Abs 2 lit a und b BAO](#) dem Antrag auf Direktvorlage nur temporäre Rechtswirksamkeit zukommt. Da die Dreimonatsfrist verstrichen ist, hat die belangte Behörde wiederum mit verbindlicher Beschwerde vorentscheidung vorzugehen. Gegen die Untätigkeit von Abgabenbehörden schützt das Rechtsinstitut der Säumnisbeschwerde.

2. Rechtsgrundlagen

Zwischenstaatliches Steuerrecht:

Die [Art. 3](#) und [15 des DBA-CSSR](#), BGBl Nr. 34/1979, lauten auszugsweise:

"Artikel 3

Allgemeine Definitionen

(2) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

...

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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."

Nationales Recht:

[§ 15 Abs 1 und 2 EStG 1988](#) lauten:

„(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) 1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen, Krafträdern und Fahrrädern im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

[§ 2 Sachbezugswerteverordnung](#) regelt den als Einnahme zu erfassenden Wert bei kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestelltem Wohnraum und lautete in der für das Streitjahr 2013 gültigen Fassung der Verordnung vom 31.10.2012, BGBl II 366/2012:

„(1) Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gemäß [§ 5 des Richtwertgesetzes](#), BGBl. Nr. 800/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2008, bezogen auf das Wohnflächenausmaß gemäß Abs. 5 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

(2) Der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 ist auf einen Wohnraum anzuwenden, der hinsichtlich der Ausstattung - unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche - der mietrechtlichen Normwohnung gemäß [§ 2 des Richtwertgesetzes](#) entspricht.

(3) Der Wert gemäß Abs. 1 verändert sich folgendermaßen:

1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs. 1 um 30% zu vermindern.

2. Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Z 1 um 35% zu vermindern.

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Endpreis des Abgabeortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

(5) Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist im Sinne des [§ 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes](#) BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen.

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

(7a) Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), die nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, gilt Folgendes:

1. Bis zu einer Größe von 30 m² ist kein Sachbezug anzusetzen.
2. Bei einer Größe von mehr als 30 m² aber nicht mehr als 40 m² ist der Wert gemäß Abs. 1 oder der Wert gemäß Abs. 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

(8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

(9) Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt werden, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.“

Werbungskosten sind nach [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 19 Abs 1 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

3. Sachverhalt und Beweismittel

Aufgrund des vorgelegten Verwaltungsaktes und des vom BFG ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Bf hat seit April 2010 einen Dienstvertrag mit einer österreichischen Gesellschaft (**3**), die Tochter einer Schweizer Muttergesellschaft ist. Mit Wirkung vom August 2013 bis voraussichtlich 31. Juli 2015 wurde die Bf konzernintern von der österr Arbeitgeberin zur slowakischen Schwesterngesellschaft (**4**) entsandt, wo sie als „**5**“ tätig war. Die

Bf bezog nichtselbständige Einkünfte ausschließlich von der österr Arbeitgeberin, mit der slowakischen Gesellschaft wurde kein Dienstverhältnis begründet.

Über die Entsendung zur Slowakischen Konzernschwester wurde die Positionsänderung vom 31. Juli 2013 vorgelegt. Das darin vereinbarte monatliche Bruttogehalt betrug ab 1. August 2013 EUR 9.518,69, das weiterverrechnete monatliche Bruttogehalt lag über EUR 10.000,00 monatlich, für November 2013 wurde ein Bruttogehalt von EUR 19.657,25 weiterverrechnet. Die Weiterverrechnung umfasste weiters die Lohnnebenkosten wie SV-DGA, DB, DZ, KommSt, MVK und die U-Bahnsteuer. Die auf den Zeitraum August bis Dezember 2013 entfallenden Lohn- und Lohnnebenkosten der Bf betrugen EUR 70.719,00 und wurden im November 2014 mit einem 5 %igen mark up an die Schwesterngesellschaft, insgesamt somit EUR 74.254,00 weiterverrechnet.

Über die Kosten des Berufswohnsitzes in der Slowakei wurde mit der Positionsänderung vom 31. Juni 2013, Absatz 3, zwischen der Bf und ihrer österr Arbeitgeberin eine Zusatzvereinbarung folgenden Inhalts beschlossen: „Es werden für die Zeit Ihrer Tätigkeit in der Slowakei die Kosten für eine Wohnung vor Ort bis zu einer Höhe von monatlich € 750,00 netto zuzüglich der laufenden Betriebskosten vom Unternehmen übernommen. Die Verrechnung erfolgt vom Vermieter direkt an das Unternehmen.“ Abgesehen von der Positionsänderung blieben die übrigen Punkte des Dienstvertrages unverändert aufrecht. Die unbestimmte Person des „Unternehmens“ wurde darin nicht erläutert.

Während der Entsendung hat die verheiratete Bf und Mutter zweier Kinder ihren Wohnsitz in Österreich aufrecht erhalten, wo auch die Familie verblieben ist (Familienwohnsitz). Für den von der Bf in der Slowakei genutzten Berufswohnsitz hat die slowakische Schwesterngesellschaft für den Zeitraum ab 15.10. bis 31.12.2013 Mietkosten iHv monatlich EUR 1.000,00 inkl Betriebskosten derart getragen, dass sie den Mietvertrag abgeschlossen hat. Der Bf sind aus dem Mietverhältnis daher keine Mehraufwendungen erwachsen. Die Mietkosten von EUR 2.500,00 im Jahr 2013 wurden zwischen den beiden Gesellschaften nicht wie die übrigen Bezugsteile unter Einbeziehung der Lohnnebenkosten weiterverrechnet.

Im Zeitraum August bis Dezember 2013 leistete die Bf insgesamt 88,5 Arbeitstage, von denen 55,5 auf die Slowakei entfielen, die den auf diese Tage verhältnismäßig entfallenden Arbeitslohn besteuert hat, weshalb der ursprüngliche österr Lohnzettel zu berichtigen ist. Die slowakische Einkommensteuer 2013 betrug EUR 6.849,43 und wurde von der Bf am 24. Juni 2014 mittels Überweisung von ihrem Bankkonto bezahlt.

Die österr Arbeitgeberin verfügte im Jahr 2013 im Empfangsstaat nicht über eine Zweigstelle oder eine Betriebsstätte.

In der Erklärung wurde für Österreich ein Sachbezug (bezeichnet als „SB“) als Einnahmen von dritter Seite iHv EUR 1.875,00 (KZ 359) erklärt und mit 50% hochgerechnet sowie im Verhältnis

der Arbeitstage auf die betroffenen Staaten aufgeteilt, was EUR 1.795,21 ausmacht. In der KZ 723 wurden – aliquote - Mietkosten von EUR 897,61 geltend gemacht.

Beweismittel

Abgabenerklärung, Rechtsmittelvorbringen, Invoice der ***3*** an die ***4*** vom 26. November 2014, Positionsänderung vom 31. Juli 2013, Steuererklärung an die Slowakische Abgabenbehörde, Kontoauszug der Bf vom 28. Juni 2014 über Abbuchung der slowakischen Einkommensteuer 2013, Auszug aus der Kostenstellenrechnung der ***4*** über die dortige Erfassung der Personalkosten iHv EUR 74.254,00 am 12. Dezember 2014, Bestätigung der ***3*** vom 4. Juni 2020 über Fehlen einer Betriebsstätte im Empfangsstaat, Vorhalt vom 2.12.2020, Vorhaltsbeantwortung vom 4.12.2020, Mietvertrag bzgl Berufswohnsitz in der Slowakei, Aktenvermerk über ein Telefonat vom 15. Dezember 2020.

4. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig und zweifelsfrei aus den vorgelegten Beweismitteln und ist zwischen den Parteien unstrittig. Für die Annahme, dass die Mietkosten für die Berufswohnung nicht zwischen den Gesellschaften weiterverrechnet wurden, spricht einerseits die Abgabenerklärung, worin der SB als von dritter Seite gewährt erklärt wurde, und andererseits die Aufstellung über die weiterverrechneten Bezugsteile vom 12.12.2014, die die Mietzahlungen nicht enthält.

5. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

aa. Splitting der Gehälter, Löhne oder ähnlicher Vergütungen

Mit Erkenntnis VwGH 22.05.2013, [2009/13/0031](#), hat der Verwaltungsgerichtshof in einem Revisionsfall mit gleichgelagertem Sachverhalt entschieden und zu Recht erkannt, dass der in Art. 15 Abs. 2 lit. b des DBA-CSSR verwendeten "Arbeitgeberbegriff" nicht nach nationalem Recht auszulegen ist und 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.

Anlässlich eines Telefonats mit dem Amtsvertreter im März 2020 erklärte dieser, im konkreten Fall gegen eine Stattgabe keine Bedenken zu haben, weil bei einer Sachlage wie im gegenständlichen Fall aufgrund des genannten Erkenntnisses das Splitting der Einkünfte inzwischen gängige Verwaltungspraxis geworden sei.

Laut Sachverhalt hat sich die Bf in der Slowakei weniger als 183 Tage iSd des Art 15 Abs 2 lit a DBA-CSSR aufgehalten. Weiters hat die österr Arbeitgeberin denjenigen Teil des an die Bf

gezahlten Arbeitslohnes an die slowakische Schwesterngesellschaft weiterverrechnet, der rechnerisch auf die Arbeitszeit der Bf in der Slowakei entfiel. Demnach hat die slowakische Schwesterngesellschaft jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, wirtschaftlich iSd Art 15 Abs 2 lit b leg.cit. getragen.

Auf einen tatsächlichen Geldfluss kommt es dabei nicht an, sind doch die beteiligten Gesellschaften juristische Personen des privaten Rechts, die ihren Gewinn als Bilanzierende nach dem Soll-Prinzip zu ermitteln haben (in Österreich § 5-Ermittler kraft Rechtsform). Da aufgrund der Positionsänderung vom 31. Juli 2013 bereits feststand, dass die slowakische Schwesterngesellschaft jenen Arbeitslohn, der rechnerisch auf die Arbeitszeit der Bf in der Slowakei entfallen wird, der österr Arbeitgeberin schuldet, war per 31.12.2013 auf Seiten der österr Arbeitgeberin richtigerweise eine Forderung iHv EUR 74.254,00 zu aktivieren und umgekehrt die slowakische Schwesterngesellschaft eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe zu passivieren. Damit wurde mit Einstellen des Passivpostens in die Bilanz zum 31.12.2013 der slowakischen Schwesterngesellschaft der anteilige Arbeitslohn wirtschaftlich getragen.

Im konkreten Fall erfolgte die konzerninterne Verrechnung erst mit Abrechnung vom 26. November 2014. Auch wenn aufgrund der zeitlichen Diskrepanz die wechselseitigen Aufwand- und Erlöskorrekturen im nachfolgenden Jahr 2014 erfolgt sein sollten, darf das dem Arbeitnehmer grundsätzlich nicht schaden. Eine Grenze wird dort zu ziehen sein, wenn im Einzelfall Malversationen bei der Verrechnung festzustellen sind, was im konkreten Fall nicht hervorgekommen ist.

Art 15 Abs 2 DBA-CSSR verlangt in lit. c, dass die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. Die österr Arbeitgeberin hat bestätigt, dass sie in der Slowakei nicht über eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung verfügt, sodass leg.cit. erfüllt wird.

Somit sind sämtliche Tatbestandsmerkmale des Art 15 Abs 2 DBA-CSSR kumulativ erfüllt.

bb. Sachbezug und Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung

Da die doppelte Haushaltsführung aus der Sicht des Streitjahres insbesondere *vorübergehend* bis 31.7.2015 besteht, ist deren berufliche Veranlassung im Jahr 2013 unstrittig.

Laut Sachverhaltsfeststellung wurde der Mietvertrag über den slowakischen Berufswohnsitz der Bf mit einer Miete von EUR 2.500,00 im Jahr 2013 von der slowakischen Empfangsgesellschaft mit dem Vermieter geschlossen und die Miete von der slowakischen Empfangsgesellschaft an den Vermieter geleistet. Diesen Vorgang als Sachbezug von dritter Seite zu beurteilen, berücksichtigt nicht, dass die Bf ausschließlich zu ihrer österreichischen Arbeitgeberin in einem Arbeitsverhältnis stand und die österreichische Arbeitgeberin in der Positionsänderung vom 31.7.2013 erklärt hat, dass das „Unternehmen“ bis zu einer bestimmten Höhe diese Kosten übernehmen werde, ohne dass in der Positionsänderung das

Unternehmen oder die Gesellschaft im Konzern der Schweizer Mutter konkretisiert wird, das oder die die Mietkosten tatsächlich tragen wird. Damit erscheint die Positionsänderung zunächst nicht hinreichend konkret, um klar und eindeutig darin eine Verpflichtung der österreichischen Arbeitgeberin zu erblicken.

Arbeitsrechtlich ist jedoch daran zu erinnern, dass der Arbeitgeber verpflichtet ist, die Arbeitsbedingungen so zu gestalten, dass die ideellen und materiellen Interessen des Arbeitnehmers gewahrt bleiben (vgl OGH 08.05.2002, [9ObA 106/02g](#)). Das gilt im konkreten Fall umso mehr, weil die Bf mit der slowakischen Schwesterngesellschaft in keiner arbeitsrechtlichen oder anderen Rechtsbeziehung stand. Die erkennbaren materiellen Interessen der Bf waren im konkreten Fall ohne jeden Zweifel, dass ihr durch die Auslandsentsendung und den dadurch bedingten ausländischen Berufswohnsitz (netto) kein Nachteil entstehen soll. Diesem Anliegen wollte die österr Arbeitgeber mit dem Versprechen der Kostenübernahme für den Berufswohnsitz auch entsprechen. Ohne eine Rechtsbeziehung zur slowakischen Empfangsgesellschaft hatte die Bf jedoch gegenüber dieser keine rechtliche Handhabe, dieser gegenüber die Übernahme der Kosten für den Berufswohnsitz in einem Gerichtsprozess durchzusetzen. Daher ist die von der österreichischen Arbeitgeberin in der Positionsänderung vom 31.7.2013 verwendete Wortfolge der „Übernahme der Wohnkosten vor Ort durch das Unternehmen“ dahingehend zu verstehen, dass die österreichische Arbeitgeberin damit gegenüber der Bf unter rechtlichen Gesichtspunkten sehr wohl eine verbindliche Zusage gemacht hat, nämlich selbst dafür zu sorgen, dass die Kosten für den Berufswohnsitz nicht der Bf erwachsen. Bei lebensnaher Interpretation des Sachverhalts ist davon auszugehen, dass die Bf ohne die rechtliche Sicherheit, dass ihr die Kosten für eine Wohnung am Berufsort nicht erwachsen, nicht der Entsendung zugestimmt hätte.

Die Formulierung in der Positionsänderung vom 31.7.2013 lässt offen, wie die Kostenübernahme erfolgen wird. Im konkreten Fall wurde der Berufswohnsitz der Bf von der Empfangsgesellschaft im eigenen Namen angemietet und ihr zur Verfügung gestellt. Denkbar wäre auch gewesen, dass die Empfangsgesellschaft den Mietvertrag im Namen der österreichischen Arbeitgebergesellschaft abgeschlossen hätte oder dass die Bf die Wohnung anmietet und ihr die Mietkosten vom „Unternehmen“ ersetzt werden. Aufgrund der Zusage in der Positionsänderung vom 31.7.2013, wonach die Kosten vom „Unternehmen“ übernommen würden, ist zu schließen, dass zwischen der österreichischen Arbeitgeberin und der slowakischen Empfangsgesellschaft ein Auftragsverhältnis bestand, das die slowakische Empfangsgesellschaft ihrerseits verpflichtete, sich vor Ort um die berufsbedingte Unterkunft für die Bf zu kümmern. Dass die slowakische Empfangsgesellschaft den Mietvertrag im eigenen Namen abgeschlossen hat, ändert daran nichts. Im konkreten Fall handelte die slowakische Schwesterngesellschaft im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung. Damit liegt ein Fall der indirekten Stellvertretung vor.

Indem die Schwesterngesellschaft den Mietvertrag über den Berufswohnsitz der Bf in der Slowakei eingegangen ist und ihre daraus erfließende Verpflichtung zur Leistung des Mietentgeltes von monatlich EUR 1.000,00 erfüllt hat, hat sie diese Leistung aufgrund des Auftragsverhältnisses an die österreichische Arbeitgeberin der Bf erbracht, die ihrerseits diese Leistung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses an die Bf erbracht hat. Die abgabenrechtliche Konsequenz ist, dass die Erbringung des Sachbezugs in Österreich als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist, ins Lohnkonto und in den Lohnzettel aufzunehmen ist, dem Lohnsteuerabzug unterliegt und auch in die Bemessungsgrundlage des Sozialversicherungsbeitrags und der Lohnnebenkosten gehört.

Die Werbungskosten für den ausländischen Berufswohnsitz sind im Fall eines Splittings der Gehälter zu berücksichtigen. Da sie jedoch ausschließlich durch die Tätigkeit in der Slowakei entstanden sind, sind sie bei der Aufteilung dem Tätigkeitsstaat zur Gänze zuzuweisen. Die Aufteilung nach den Arbeitstagen auf beide Staaten ist lediglich eine hilfsweise Schätzungsmethode, die nur dann Platz zu greifen hat, wenn keine gezielte Zuordnung der Werbungskosten möglich ist, was bei der Veranlassung des Berufswohnsitzes jedoch der Fall ist.

Die genannten Gründe der gänzlichen Zuordnung der Werbungskosten für den Berufswohnsitz gelten grundsätzlich auch für die Einnahmen, die die angesprochenen Wohnkosten abdecken sollen. Um diese zweckgewidmeten Einnahmen jedoch ausschließlich dem Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates zuordnen zu können, müsste die ausländische Empfangsgesellschaft auch diesbezüglich wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 lit bb DBA-CSSR geworden sein. Laut Sachverhaltsfeststellung hat es zwischen den Gesellschaften weder eine Verrechnung des tatsächlichen Mietaufwandes von monatlich EUR 1.000,00 gegeben noch – ausgehend von einem Sachbezugswert von monatlich EUR 750,00 – eine Verrechnung des Sachbezugs als Gehaltsbestandteil und Lohnnebenkosten wie bei den übrigen Lohn- und Lohnnebenkosten gegeben. Somit ist die slowakische Empfangsgesellschaft bezüglich des Sachbezugs für die Kosten des Berufswohnsitzes nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd § 15 Abs 2 DBA-CSSR geworden, sodass Österreich das Besteuerungsrecht am Sachbezug für die Zurverfügungstellung von Wohnraum behält.

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der vorgelegten Positionsänderung wurde zwischen der Bf und ihrer österr Arbeitgeberin keine Nettolohnvereinbarung geschlossen. Der Ansatz einer Hypertax ist vor dem rechtlichen Hintergrund der einschlägigen Normen §§ 15, 16, 19, 25 EStG 1988 verfehlt und lässt die Tatsache außer Acht, dass der Mietvertrag für den Berufswohnsitz der Bf von der ausländischen Empfangsgesellschaft geschlossen wurde und folglich diese schuldrechtlich zur Zahlung des Mietentgeltes verpflichtet hat, sodass der Bf für den Berufswohnsitz von vornherein kein Mehraufwand entstehen konnte. Dass der in der Positionsänderung festgesetzte Betrag, den die Arbeitgeberin nicht mehr übernehmen würde, überschritten wurde, ist nicht hervorgekommen.

cc. inländische und Progressionseinkünfte

Aufgrund obiger Ausführungen ergeben sich folgende Zahlen:

Der Tarifbesteuerung unterliegende Bezugsteile:

Der Sachbezug für den Berufswohnsitz iHv EUR 1.875,00 verbleibt als Lohnbestandteil dem Besteuerungsrecht Österreichs als Ansässigkeitsstaat und erhöht die inländische Bemessungsgrundlage auf EUR 112.110,06. Die Entgelte von dritter Seite iHv EUR 1.795,21 sowie die Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung laut KZ 723 werden nicht angesetzt.

Progressionseinkünfte:

Die Werbungskosten für den Berufswohnsitz werden iHv EUR 1.875,00 bei den Progressionseinkünften erfasst. Ausgehend von den berichtigten Progressionseinkünften iHv EUR 35.445,85 betragen diese nunmehr EUR 33.440,64.

dd. Berechnung Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2013

Die Berechnung ist spruchgemäß der Beilage zu entnehmen. Die Bezeichnung der Beilage als „Entwurf“ ist ein technischer Fehler und rechtlich unwirksam.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zur Falllösung konnte sich das BFG zum Arbeitgeberbegriff im Abkommensrecht auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031, stützen.

Darüber hinaus war die Frage zu beantworten, ob die wirtschaftlich von der Gesellschaft im Tätigkeitsstaat getragenen Kosten für den Berufswohnsitz der Bf unter rechtlichen Aspekten dennoch als Vorteil aus dem inländischen Dienstverhältnis zu beurteilen sind. Wenn diese Frage zu bejahen ist, so ist der diesbezügliche Sachbezug nur dann dem Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates zuzuweisen, wenn die im Tätigkeitsstaat ansässige Gesellschaft auch in Bezug auf den Sachbezug wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd des DBA geworden wäre. Die abgabenrechtliche Konsequenz ist somit, dass der Sachbezug der inländischen Tarifsteuer

unterliegt, wohingegen die Werbungskosten für den Berufswohnsitz nach dem Veranlassungszusammenhang den Progressionseinkünften zuzuordnen sind.

Da zu diesen Fragen eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 15. Dezember 2020