

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Monika Kofler in der Beschwerdesache DI VN NN, Adresse, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 9. November 2011 gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 3. November 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 (Arbeitnehmerveranlagung), Steuernummer ***1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 3.11.2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2010 gegenüber DI NN VN, in der Folge kurz mit Bf. bezeichnet, in Höhe einer Gutschrift von 240,00 Euro fest. Unter Anrechnung der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 9.069,82 Euro und entrichteten Anzahlungen in Höhe von 15.000,00 Euro sowie Hinzurechnung einer Rundung in Höhe von 18 Cent ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 24.310,00 Euro.

Gegen den Bescheid erhob die steuerliche Vertretung des Bf. Berufung und brachte vor, im Veranlagungsjahr 2010 sei ihr Mandant zu DG in die Slowakei entsandt gewesen und sei von

01. Juni 2009 bis 31. Mai 2011 bei der slowakischen Gesellschaft tätig gewesen. Die Slowakei habe daher als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 DBA Österreich/CSSR das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte, welche die Arbeitstage in der Slowakei betreffen. Im DBA mit der Slowakei sei die Freistellungsmethode vereinbart worden. Ihr Mandant hätte im Veranlagungsjahr 2010 von 1. Jänner bis 31. Dezember 2010 insgesamt 208 Arbeitstage gehabt, wobei 120 Arbeitstage auf die Slowakei entfallen seien. Die DG Österreich GmbH habe daher eine Korrektur des übermittelten Lohnzettels durchgeführt. Im Zuge der Veranlagung seien die von der DG Österreich GmbH berichtigten Lohnzettel nicht berücksichtigt worden. In der Beilage fänden sich Kopien der berichtigten Lohnzettel. Beantragt wurde die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der übermittelten berichtigten Lohnzettel. Weiters wurde die Korrektur der unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten ausländischen Einkünfte beantragt.

Beigelegt waren zwei Lohnzettel betreffend den Bf. mit Bruttobezügen von 50.624,04 Euro bzw. 69.032,78 Euro.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.1.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer in Höhe von 40.568,47 Euro fest. Unter Anrechnung der bisher entrichteten Einkommensteuer in Höhe von 24.070,00 Euro, der Gutschrift laut Erstbescheid von 240,00 Euro und einer Rundung in Höhe von 47 Cent errechnete sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 16.498,00 Euro. Begründend führte das Finanzamt aus, da der Bf. im Jahr 2010 nicht länger als 183 Tage in der Slowakei gewesen sei (für diesen Staat gelte das alte CSSR-Abkommen mit der Kalender-tagsregelung), könne keine Steuerfreistellung der slowakischen Tätigkeitstage unter Progressionsvorbehalt erfolgen. Die Berufung sei daher abzuweisen. Da die Lohnzettel bisher in falscher Höhe erfasst gewesen seien, werde eine Neuberechnung der Einkommensteuer 2010 durchgeführt. Bei der Berechnung ging das Finanzamt von Bruttobezügen von DG Österreich in Höhe von 93.886,78 Euro und von für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden ausländischen Einkünften in Höhe 52.726,18 Euro aus.

Der Berufungsvorentscheidung war ein Lohnzettel von DG Österreich für den Zeitraum vom 1.1. bis 31.12.2010 angefügt, in welchem Bruttobezüge in Höhe von 119.656,81 Euro, sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 16.837,87 Euro, Sozialversicherungsbeiträge für die laufenden Bezüge in Höhe von 8.932,16 Euro, steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 93.886,78 Euro und Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge in Höhe von 1.403,16 Euro ausgewiesen waren.

Die steuerliche Vertretung brachte eine "Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung 2010" ein, welche vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet wurde. Begründend führte die steuerliche Vertretung aus wie folgt:

"Unser Mandant wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber beginnend mit 01. Juni 2009 bis 31. Mai 2011 in die Slowakei entsandt. Der österreichische Wohnsitz wurde während der Entsendung beibehalten. Er begründete keinen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in der Slowakei.

Demnach ist unser Mandant im Veranlagungsjahr 2010 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Da unser Mandant keinen Wohnsitz in der Slowakei begründete, ist er gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Österreich/CSSR in Österreich ansässig.

Die Slowakei hat als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, welche auf die im Veranlagungsjahr 2010 in der Slowakei ausgeübten Arbeitstage entfallen. Unser Mandant hatte im Jahr 2010 insgesamt 208 Arbeitstage, wobei 120 Arbeitstage auf die Slowakei entfielen.

Sämtliche Bezüge wurden im Rahmen der österreichischen Gehaltsabrechnung vom österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt und dem Lohnsteuerabzug unterworfen. Um eine Doppelbesteuerung der in der Slowakei steuerpflichtigen Bezüge in Österreich zu vermeiden, führte die DG Österreich GmbH eine Lohnzettelkorrektur durch. Die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten auf die Slowakei entfallenden Einkünfte in Höhe von EUR 52.726,18 wurden in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 (L1i) in der K2 453 berücksichtigt. Kopien der korrigierten Lohnzettel wurden dem Finanzamt bereits mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 am 09. November 2011 übermittelt.

Wir beantragen daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der korrigierten Lohnzettel 2010.

Wir möchten ergänzend festhalten, dass die Slowakei- anders als Österreich - die Arbeitgebereigenschaft an eine wirtschaftliche Betrachtungsweise knüpft.

Der in der 183-Tage-Klausel des Artikels 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR verwendete Begriff "Arbeitgeber" ist, so wie im OECD-Musterabkommen, im Doppelbesteuerungsabkommen nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Artikel 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend sein. Eine korrespondierende Regelung findet sich in Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR.

Aus österreichischer Sicht ist im Fall einer Arbeitskräftegestellung der Arbeitskräftegesteller als Arbeitgeber anzusehen (LStR 2002 Rz 923). Im gegenständlichen Fall wäre dies die DG Österreich GmbH. Unser Mandant war im Jahr 2010 weniger als 183 Tage in der Slowakei anwesend. Da die 183- Tage-Klausel in diesem Fall nicht erfüllt ist, steht aus österreichischer Sicht grundsätzlich Österreich das Besteuerungsrecht auf die Bezüge zu.

Das innerstaatliche Slowakische Recht weicht jedoch in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage ab und wertet im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber". Im gegenständlichen Fall ist dies die DG slow-GESELLSCHAFT. Somit ergibt sich ein Besteuerungsrecht der Slowakei für die in der

Slowakei ausgeübten Arbeitstage, auch wenn sich der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage in der Slowakei aufgehalten hat. Auf Grund von Artikel 23 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR ergibt sich somit für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zu einer korrespondierenden Freistellung der in der Slowakei bezogenen Einkünfte, damit eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden wird. (vgl. EAS-Auskunft 3108 des BMF, GZ BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009)

Weiters möchten wir Sie auf die neueste EAS-Auskunft 3201 des BMF, GZ BMF-010221/0178-IV/4/2011 vom 24.01.2011 aufmerksam machen:

Da Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR den Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht aufträgt, kann bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten. Dieser ist jedoch auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen. In unserem Fall wäre dies Österreich.

Dieser Entlastungsmechanismus kann allerdings nur dann wirksam werden, wenn der Ansässigkeitsstaat (Österreich) anerkennt, dass der Quellenstaat (Slowakei) den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen hat. Dies ist in unserem Fall gegeben, da das innerstaatliche Slowakische Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage abweicht und den Arbeitskräfte-gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber" wertet.

Dass Österreich als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuhalten ist, lässt sich darüberhinaus auch in folgender Weise begründen:

Es steht unzweifelhaft fest, dass aufgrund unterschiedlicher Auslegung von Abkommensvorschriften Qualifikationskonflikte ausgelöst werden können (vgl. Helmut Loukota, SWI 1999, 70). Wenn also DG innerstaatlichen Recht Österreichs und des betroffenen ausländischen Staates derartige Auslegungsunterschiede bestehen, dass hierdurch ein grenzüberschreitender Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintritt, ist grundsätzlich zu untersuchen, ob bei der Auslegung des Abkommens der darin verwendete Arbeitgeberbegriff sich mit jenem des österreichischen innerstaatlichen Rechtes deckt.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens als Teil des Völkerrechts nicht originär dem innerstaatlichen Rechtskreis entstammen und dass den darin verwendeten Ausdrücken daher nicht notwendigerweise jener Inhalt zuzumessen ist, der ihnen DG innerstaatlichen Recht zukommt. Innerstaatliches Recht hat dann zurückzutreten, wenn sich aus dem Abkommenszusammenhang abweichende Auslegungserfordernisse ergeben (vgl. in diesem Sinn Art 3 Abs. 2 OCED-Musterabkommen).

Wie bereits erläutert, ist in der 183-Tage-Klausel des Art 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR der verwendete Begriff "Arbeitgeber" so wie DG OECD-Musterabkommen, nicht näher definiert.

Wenn daher die Frage der Arbeitgeberberei­genschaft gem. Art 3 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Slowakei) überlassen wird, ist davon auszugehen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates gebunden ist und somit die ausländische Slowakischen Bezüge freizustellen hat. Dies ergibt sich einerseits aus dem Kommentar zu Art 23 A bzw. Art 23 B OECD-Musterabkommen. Andererseits ist diese Interpretation auch vom reinen Wortlaut des Art 23 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR gedeckt.

Als Auslegungsgrundsatz ist darüber hinaus Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention maßgeblich: Jeder Staatsvertrag, sonach auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist "im Lichte seines Zieles und Zweckes" auszulegen. Kernziel jedes Doppelbesteuerungsabkommens ist unbestreitbar die Vermeidung der Doppelbesteuerungen. Werden daher vom Wortlaut eines Doppelbesteuerungsabkommens zwei Auslegungsvarianten getragen, von denen die eine die Doppelbesteuerung ausschließt, die andere eine solche hingegen zur Folge hat, dann gebietet Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, jene Auslegung als die richtige zu wählen, die dem Vertragsziel gerecht wird.

Es geht daher weder darum, dass sich Österreich als Ansässigkeitsstaat dem Steuerrecht der Slowakei als Quellenstaat unterwirft, noch dass sich der Quellenstaat dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates beugt. Es geht einzig und allein darum, festzustellen, welchen Staat die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft. Es erscheint die Interpretation des Art 23 DBA Österreich/CSSR dahingehend sachgerecht zu sein, dass die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung immer dann den Ansässigkeitsstaat trifft, wenn das Abkommen den Quellenstaat nicht daran hindert, seine innerstaatlich vorgesehenen Abgaben zu erheben.

Es steht dahingehend außer Zweifel, dass die in der Slowakei erhobenen Steuern in Übereinstimmung mit den Slowakischen Steuergesetzen zu Recht erhoben wurden.

Österreich hat demnach als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Slowakischen Bezüge von der österreichischen Besteuerung freizustellen.

Unser Mandant hat bereits eine Abschlagszahlung in Höhe der sich nach positiver Erledigung der Berufung ergebenden Einkommensteuer 2010 von rund EUR 15.000,00 geleistet. Daher wurden die Anspruchszinsen in Höhe von EUR 222,31 zu Unrecht festgesetzt. Wir beantragen daher die Anspruchszinsen 2010 mit EUR 0,00 festzusetzen."

Das Finanzamt legte die Berufung, welche nunmehr als Beschwerde gilt, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht unter der Überschrift "Streitpunkte" wie folgt aus:

"Strittig ist im ggst. Fall, ob der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff oder ob der rechtliche Arbeitgeberbegriff bei Personalgestellungen im Konzern anzuwenden ist (vgl. UFS RV/3591/11 v. 27.4.2012 bzw. RV/3057-W/08 v. 22.1.2009); Herr DI VN NN hat sich im Kalenderjahr 2010 weniger als 183 Tage in der Slowakei aufgehalten; Herr DI VN NN ist in Österreich dba-rechtlich ansässig und wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber (der DG Österreich Internationale Büromaschinen Gesellschaft m.b.H.) in der Zeit vom 01. Juni 2009 bis 31. Mai 2011 zu einer slowakischen Konzerngesellschaft entsandt; die nach der VwGH-Judikatur (vgl. zB. VwGH v. 19.12.2002, 99/15/0191) maßgeblichen Arbeitgeberfunktionen sind während der Entsendung von der entsendenden Gesellschaft (DG Österreich) wahrgenommen worden;

Die unter Kz 453 erfassten Progressionseinkünfte (iHv. Euro 52.726,18) sind jedoch versehentlich berücksichtigt worden; nachdem im konkreten Fall jedoch Uneinigkeit über die Anwendbarkeit der 183-Tageregelung nach dem DBA-CSSR besteht, kann das ho. Finanzamt diesen Fehler im Verfahren nicht mehr korrigieren;

Bei Anwendung des rechtlichen Arbeitgeberbegriffes ist die 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR anwenbar, weshalb Österreich nach Ansicht des ho. Finanzamtes auch an den in Tschechien verbrachten Arbeitstagen das Besteuerungsrecht zukommt. Österreich kommt daher für die gesamten von der DG Österreich im Kalenderjahr 2010 ausgezahlten Bezüge das Besteuerungsrecht zu."

Es wurde versucht, mit dem Finanzamt eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen, was jedoch trotz mehrerer Versuche zunächst scheiterte.

Mit Beschluss vom 5.9.2019 wurde dem Bf. die Vorlage folgender Unterlagen aufgetragen:

"- einen Nachweis dafür, dass die slowakische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist (wirtschaftliche Tragung der Vergütungen für die ihm geleistete nichtselbständige Tätigkeit des Bf.)

- einen Nachweis der tatsächliche Besteuerung des Bf. in der Slowakei (zB durch den slowakischen Einkommensteuerbescheid mit Rechtskraftbestätigung und Zahlungsnachweis oder Bestätigung der slowakischen Steuerverwaltung über die tatsächliche und unwiderrufliche Zahlung der Einkommensteuer, aus der die Höhe der entrichteten Steuer und die Bemessungsgrundlage ersichtlich sind)"

In Beantwortung dieses Schreibens legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- Die Bestätigung der slowakischen Steuerverwaltung über die entrichtete Steuer
- Ein Auszug aus der Entsendungspolicy von DG.

Die steuerliche Vertretung informierte das Gericht weiters darüber, dass der Bf. in der Slowakei auf Entsendung des Typs B war. Laut DG Entsendungspolicy (verwiesen wurde auf die

Anlage) sei diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft (host). Bei diesem Entsendungstyp komme es zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft (host). Nach Ablauf von mehr als sieben Jahren seit dem betreffenden Veranlagungsjahr sei es leider nicht mehr möglich gewesen, die Belege betreffend Kostenweiterbelastung vorzulegen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde die Vorhaltsbeantwortung des Bf. an das Finanzamt weitergeleitet und um Stellungnahme und wenn möglich Erstellung eines Berechnungsblattes ersucht. Es erfolgte keine Reaktion, ein Rückschein wurde nicht übermittelt.

Eine informelle Urgenz mittels Mail führte ebenfalls zu keiner Stellungnahme.

Mit Beschluss vom 21.10.2021 forderte das Bundesfinanzgericht die Parteien des Verfahrens auf, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit genauer zu präzisieren bzw. abzustimmen und die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 (L1i) vorzulegen. In einer zwischen dem Finanzamt und dem Bf. akkordierten Stellungnahme sollten die Besteuerungsgrundlagen bekannt gegeben werden.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

"Gegenständlich ist strittig, ob 2010 vom Bf. in der Slowakei erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit in Österreich der Besteuerung unterliegen. Das Finanzamt vertrat die Rechtsauffassung, diese Einkünfte seien in Österreich zu versteuern, weil sich der Bf. an weniger als 183 Tagen in der Slowakei aufgehalten hat und der österreichische Personalgesteller als Arbeitgeber anzusehen sei. Der Bf. vertrat die Ansicht, dass der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff anzuwenden sei. Diese Auffassung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach vertreten (vgl. Ra 2014/13/0011).

Mit Eingabe vom 15. November 2019 legte die steuerliche Vertretung den ausländischen Besteuerungsnachweis vor und erklärte, der Bf. sei in der Slowakei auf Entsendung des Typs B gewesen. Diese sei zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft. Bei diesem Entsendungstyp komme es zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft. Nach Ablauf von mehr als sieben Jahren sei es nicht mehr möglich gewesen, die Belege betreffend die Kostenweiterbelastung vorzulegen.

Das Finanzamt wurde im November 2019 um Stellungnahme dazu ersucht. Eine Eingangsbestätigung dieses Schreibens wurde jedoch nicht retourniert, eine Stellungnahme nicht abgegeben. Ein Kontaktversuch mit dem Finanzamt per Mail blieb erfolglos bzw. erfolgte ebenfalls keine Beantwortung.

Die vorliegenden Lohnzettel sind widersprüchlich bzw. unklar.

Dem Erstbescheid vom 3.11.2011 lagen zwei Lohnzettel von DG Österreich zugrunde, in denen von steuerpflichtigen Bezügen von 852,00 Euro (erster Lohnzettel) und Bezügen aus einer Auslandstätigkeit von 84.592,37 Euro, welche nicht der Steuerpflicht in Österreich unterlägen, ausgegangen wurde. Es errechnete sich eine Gutschrift an Einkommensteuer von 240,00 Euro.

Mit der Berufung, welche nunmehr als Beschwerde gilt, wurden gesplittete Lohnzettel vorgelegt, in welchen die Bruttobezüge von 119.656,81 Euro nach dem Verhältnis der Arbeitstage (208 Arbeitstage in Österreich, 120 Arbeitstage in der Slowakei) aufgeteilt wurden und die in der Slowakei zu versteuernden Einkünfte mit 39.594,41 Euro, die in Österreich zu versteuernden Einkünfte mit 63.070,10 Euro bekannt gegeben wurden.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung und ging von in Österreich zu versteuernden Einkünften (vor Abzug der Pendlerpauschale und der Werbungskosten) in Höhe von 93.886,78 Euro aus. Nach Abzug der Werbungskosten, Sonderausgaben und des Kinderfreibetrages errechnete sich ein Einkommen von 92.478,25 Euro. Zusätzlich wurde ein Betrag an ausländischen Einkünften in Höhe von 52.726,18 Euro zur Errechnung der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz hinzugerechnet, welcher auf das Einkommen angewendet wurde. Die Herkunft dieses Betrages bleibt im Dunklen, zumal die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung nicht mit dem Finanzamtsakt vorgelegt wurde.

Da die Besteuerungsgrundlagen aus dem Akt nicht eindeutig abgeleitet werden können und das Finanzamt sich bisher zu den im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen nicht geäußert hat - ob der Vorhalt vom 19.11.2019 bei diesem eingegangen ist, ist nicht bekannt, weil kein Rückschein retourniert wurde - werden die Parteien aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht akkordierte Zahlen und wenn möglich ein akkordiertes Berechnungsblatt für die Einkommensteuer vorzulegen. Dem Finanzamt sowie dem Bf. wird auch noch die Abgabe einer Stellungnahme ermöglicht."

Mit Eingabe vom 29.11.2021 nahm das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

"Der Berechnung der Einkommensteuer 2010 erfolgte beim Bf wie nachstehend angeführt.

Einkommensteuerbescheid vom 3.11.2011:

L1 wurde am 2.11.2011 wie folgt elektronisch eingereicht:

[...]

Folgende übermittelten Lohnzettel wurden in die Berechnung einbezogen:

[...]

Die Position „ausländische Einkünfte“ in Höhe von 137.318,55 auf dem Einkommensteuerbescheid 2010 vom 3.11.2011 berechnet sich aus der Summe der KZ 453 (52.726,18) sowie der Auslandstätigkeit (84.592,37) - siehe o. a. Lohnzettel.

BVE vom 13.1.2012:

[...]

Die Beträge ergeben sich aus der Summe der beiden vorher angeführten Lohnzetteln – die steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 93.886,78 finden sich in der BVE bei der Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (DG Österreich) wieder. Es handelt sich um einen durch das Finanzamt korrigierten LZ, der im Rahmen der BVE erstellt wurde.

Zur Kz 453:

Die Berechnung der 52.726,18 findet sich in der „Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung“ unter Punkt 3. und wurde im L1 erklärt.

Stellungnahme zu Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Die detaillierte Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie die Aufteilung ist in der „Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010“ unter Punkt 2. ersichtlich. Das Bruttoeinkommen hat im Jahr 2010 für 208 Arbeitstage 119.656,81 betragen und wurde im Verhältnis der Arbeitstage in der Slowakei (120 Tage) und der Arbeitstage in Österreich und div. Drittländer (88 Tage) aufgeteilt. In der beigefügten Steuerberechnung 2010 wurden diese Beträge erfasst.

Zur Dokumentation werden folgende Unterlagen unter Hinweis auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Mail vom 24.11.2021 - auch bezüglich der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung des BFG - nachgereicht:

Einkommensteuerbescheid vom 3.11.2011

BVE vom 12.1.2012

Unterlagen der steuerlichen Vertretung samt Mail:

Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010

Steuerberechnung 2010

Nachweis Slowakei - Bestätigung der Steuerbezahlung 2010

Der im Beschluss angeführte bisher unbeantwortete Vorhalt vom 19.11.2019 ist im Finanzamt nicht eingelangt. Falls noch eine Stellungnahme erforderlich ist, bitte um nochmalige Übermittlung."

Vorgelegt wurde u.a. die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010. Dieser sind folgende Informationen bzw. Daten zu entnehmen:

"1. Allgemeine Erläuterungen

Herr Dipl.Ing. VN NN wurde mit 01. Juni 2009 von seinem österreichischen Arbeitgeber, der DG Österreich GmbH, befristet bis 31. Mai 2011 in die Slowakei entsandt.

Im Veranlagungsjahr 2010 war er von 01. Jänner bis 31. Dezember in der Slowakei tätig. Während dieser befristeten Entsendung hat er seinen Wohnsitz in Österreich (Adresse) aufrechterhalten. Er begründete keinen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in der Slowakei.

Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn Dipl.Ing. NN im Jahr 2010 weiterhin in Österreich befindet, hat Österreich gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/CSSR als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen von Herrn Dipl.Ing. NN. Der Slowakei steht gemäß Art. 15 DBA Österreich/CSSR das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die in der Slowakei ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Herr Dipl.Ing. NN hatte im Veranlagungsjahr 2010 insgesamt 208 Arbeitstage, wobei 88 Arbeitstage auf Österreich und diverse Drittländer und 120 auf die Slowakei entfallen. Daher ist das Einkommen entsprechend der in Österreich und Drittländern getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen.

	Gesamt	Slowakei	Österreich und diverse Drittländer
	208	120	88
	EUR	EUR	EUR
Bruttoeinkommen gesamt Kz. 210	119.656,81	69.032,78	50.624,04
Steuerfreie Bezüge gem. § 68	0,00	0,00	0,00
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz. 220	16.837,87	9.714,16	7.123,71
insges. Einbeh. SV	10.335,32	5.962,68	4.372,64
abzgl. SV f. Bez. Kz. 220	1.403,16	809,52	593,64
sonst. steuerfreie Bezüge	300,00	173,08	126,92
Einkünfte	93.586,78	53.992,37	39.594,41
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00		

Kz 245

Werbungskosten

a) Pendlerpauschale (LStRL 2002 Rz 249ff)

Herr Dipl.Ing. NN begründete in der Slowakei keine Wohnsitz. Er fuhr im Veranlagungsjahr 2010 regelmäßig zur Dienstverrichtung in die Slowakei. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 begrenzt.

Pendlerpauschale Januar bis Dezember 2010	1.857,00 EUR	
davon aliquot Österreich betreffend (88 von 208 Arbeitstagen)		785,65 EUR Kz 718

b) Arbeitsmittel

PC und Zubehör	562,87 EUR	
abzüglich 40% Privatanteil	-225,14 EUR	
absetzbar	337,72 EUR	
davon aliquot Österreich betreffend (88 von 208 Arbeitstagen)		142,88 EUR Kz 719

3. Ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt

Herr Dipl.Ing. NN war im Veranlagungsjahr 2010 von 01. Jänner bis 31. Dezember in der Slowakei tätig. Die Bezüge, welche die slowakischen Arbeitstage betreffen, unterliegen gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/CSSR der Besteuerung in der Slowakei. Zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind die in der Slowakei steuerpflichtigen Bezüge in Österreich steuerfrei zu stellen und unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Bruttoeinkünfte lt. Lohnzettel	69.032,78 EUR	
abzüglich:		
SV-Beiträge für laufende Bezüge	5.153,17 EUR	
Bezüge gem. § 68	0,00 EUR	
Steuerfreie Bezüge	9.887,23 EUR	
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte		53.992,37 EUR

abzgl. Werbungskosten

Pendlerpauschale (LStRL 2002 Rz 249ff)

Pendlerpauschale Januar bis Dezember 2010	1.857,00 EUR	
davon aliquot die Slowakei betreffend (120 von 208 Arbeitstagen)		1.071,35 EUR

Arbeitsmittel

PC und Zubehör	562,87 EUR	
abzüglich 40% Privatanteil	-225,14 EUR	
absetzbar	337,72 EUR	
davon aliquot die Slowakei betreffend (120 von 208 Arbeitstagen)		194,84 EUR

Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte	52.726,18 EUR	Kz 453
--	---------------	--------

4. Sonderausgaben

Kirchenbeitrag 2010

200,00 EUR Kz 458

Aus dieser Berechnung ist ersichtlich, dass der Lohnzettel laut Berufungsvorentscheidung vom 13.1.2012 sowohl die slowakischen als auch die in Österreich erzielten Einkünfte enthält und dass es sich beim Betrag von 52.726,18 Euro nicht um zusätzlich erzielte Einkünfte gehandelt hat. Es wurden vielmehr die Einkünfte nach dem Verhältnis der im jeweiligen Land verbrachten Arbeitstage aufgeteilt. Die Zurechnung erfolgte laut Vorlagebericht irrtümlich.

Die steuerliche Vertretung erstellte eine Steuerberechnung für 2010 und teilte die Einkünfte nach dem Verhältnis der Arbeitstage auf die in der Slowakei und in Österreich bzw. diversen Drittländern erzielten Einkünfte auf. Unter Heranziehung der ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 15.001,00 Euro berechnet.

Die Besteuerungsgrundlagen und die berechnete Einkommensteuer laut Berechnungsblatt wurden vom Finanzamt als richtig anerkannt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Streitpunkte:

Der Bf. war für seine österreichische Dienstgeberin im Jahr 2010 sowohl in Österreich als auch in der Slowakei tätig, wobei die Tätigkeit in der Slowakei zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft erfolgte, welche auch die entsprechenden Kosten trug. Die Slowakei wendet auf derartige Verhältnisse den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff an und unterzog die Einkünfte, welche der Bf. für diese Tätigkeit erhalten hatte, der Einkommensteuer. Da der Bf. einen Wohnsitz sowie den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte, wo auch die übrigen Bezüge zu versteuern waren, unterlag er im Jahr 2010 der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich.

Im ersten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wurde die Einkommensteuer zunächst in Höhe einer Gutschrift von 240,00 Euro festgesetzt.

Aufgrund einer dagegen eingebrachten Berufung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit Berufungsvorentscheidung in Höhe von 40.568,47 Euro fest, wobei es die gesamten Einkünfte laut Lohnzettel als in Österreich erzielt betrachtete und darüber hinaus aufgrund der angegebenen ausländischen Einkünfte eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage vornahm und die Steuer mit dem Durchschnittssteuersatz berechnete.

Bereits in der Vorlage wurde zugestanden, dass die zusätzliche Erfassung ausländischer Progressionseinkünfte versehentlich erfolgt ist, es wurde jedoch geltend gemacht, dass der rechtliche Arbeitnehmerbegriff anzuwenden sei und Österreich ein Besteuerungsrecht an den gesamten Einkünften habe.

Aufgrund ergänzender Ermittlungen übermittelte die steuerliche Vertretung einen Berechnungsvorschlag für die Berechnung der Einkommensteuer, der vom Finanzamt in dieser Form akzeptiert wurde. Im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde auch anerkannt, dass der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff anzuwenden ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.05.2013, Zahl 2009/13/0031 zur ursprünglich strittigen Rechtsfrage Folgendes festgehalten:

"Die Art. 3 und 15 des DBA-CSSR 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."

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)."

Da im gegenständlichen Fall die Kosten für die Beschäftigung des Bf. unstrittig von der slowakischen Gesellschaft getragen wurden, machte die Slowakei das Besteuerungsrecht für diese Bezüge des Bf. geltend. Gemäß § 23 Abs. 2 lit. a DBA-CSSR durften diese Einkünfte lediglich zur Erhöhung der Progression für die in Österreich bezogenen Einkünfte herangezogen werden.

Das vom Bf. vorgelegte Berechnungsblatt trägt diesem Umstand Rechnung. Die Festsetzung der Einkommensteuer im angeführten Betrag ist unstrittig.

Der Beschwerde konnte daher Folge gegeben werden.

2.2. 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.

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, war im gegenständlichen Fall nicht zu lösen. Die Rechtsfrage ist durch den Verwaltungsgerichtshof bereits als geklärt anzusehen.

Wien, am 1. Dezember 2021