

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** als Vorsitzenden, die Richterin ***Ri2***, LL.M., M.B.L. als beisitzende Richterin sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und KR ***Ri4*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch WP/StB Mag. ***STB1***, ***AdrStB***, vom 14. August 2017, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch Mag. AmtsVertr, vom 14. Juli 2017, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 nach Abführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF!*** in der Sitzung am 4. Mai 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte erfahren durch diese Entscheidung keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden KG (Bf) abgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer in Tz 5 und 6 seines Berichtes vom 12.07.2017 nachstehenden Sachverhalt fest (verkürzte Wiedergabe):

Herr Ing. A ***N*** sei laut Firmenbuchauszug (FN ***1*** v) als Kommanditist der Ing. ***N*** KG mit einer Haftsumme von € 100,00 eingetragen; dessen Frau S ***N*** scheine als Komplementärin auf. Der Gewerbebetrieb "***Bf1***" sei mit 31.03.2014 aufgegeben worden. Im Prüfungszeitraum 2012 habe Ing. ***NN*** für seine Tätigkeit von der Bf Leistungsvergütungen erhalten, welche sowohl gegenüber dem Finanzamt als auch gegenüber der Sozialversicherungsanstalt als Dienstekünfte (Einkünfte aus nsA) eingemeldet worden

seien. Laut den übermittelten Lohnzetteldaten seien im Jahr 2012 ein Betrag von € 89.589,17 als steuerfreier Auslandsbezug (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) und ein Betrag von € 16.864,95 als Reisekostenvergütungen gemäß § 26 EStG an Ing. ***N*** zur Auszahlung gelangt.

Die Ap hielt fest, dass Gehaltszahlungen an einen Gesellschafter einer Personengesellschaft als Vergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren und daher als Gewinnanteile den Einkünften der Gesellschaft zuzurechnen seien. Als derartige Vergütungen seien nicht nur Dienstnehmerleistungen in engeren Sinn, sondern all jene anzusehen, die im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft vom Gesellschafter erbracht werden. Darunter würden auch die Vergütungen für arbeitsrechtliche Dienstleistungen, wie Gehaltszahlungen für den bei der KG angestellten Kommanditisten fallen (VwGH 21.2.1990, 89/13/0060).

Ing. ***NN*** (Kommanditist) sei im Kalenderjahr 2012 als Projektleiter in Rumänien tätig gewesen. Die Leistungen seien über die in Rumänien ansässige "***Bau1*** SRL" abgewickelt worden. Ing. ***N*** sei entsprechend dem der Ap vorgelegten „Dienst- und Entsendungsvertrag“ für die genannte Gesellschaft in der Organisation und Abwicklung von diversen Bauprojekten tätig gewesen. Die dafür erhaltenen Leistungsvergütungen seien von Seiten der Bf als Gehaltsabrechnung erfasst und als steuerfreie Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG dem Finanzamt gegenüber erklärt worden.

Der Ap sei ein Steuerbescheid der rumänischen Finanzbehörde für das Kalenderjahr 2012 vorgelegt worden, welche eine pauschale Steuer von 16% für den Arbeitslohn unter dem Titel "Gehaltszahlungen von Mitarbeiter die im Ausland entlohnt werden" zur Vorschreibung gebracht habe. Entsprechende Zahlungsnachweise an die rumänische Finanzbehörde über die Entrichtung der Steuerbeträge seien vorgelegt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen sowie der rechtlichen Beurteilung des Prüfers, wonach die an Ing. ***N*** zugeflossenen Bezüge nicht als Einkünfte aus nSA zu werten seien, sondern als gewerbliche Einkünfte nach § 23 Abs. 2 EStG 1988. Da eine Betriebsstätte der Bf in Rumänien nicht vorliege, stehe Österreich das Besteuerungsrecht an den besagten Einkünften zu.

In der Folge erließ das Finanzamt einen (nunmehr in Anfechtung stehenden) **Feststellungsbescheid nach § 188 BAO** und brachte darin ua. die an den Kommanditisten Ing. ***N*** zur Auszahlung gebrachten Vergütungen in Ansatz.

In ihrer **Beschwerdeeingabe** vom 14.8.2017 wandte die Bf ein, dass zwischen ihr und dem Kommanditisten ein Dienstvertrag abgeschlossen worden sei; Ing. ***N*** sei für seine Tätigkeit entsprechend der Vereinbarung laut Dienstvertrag entlohnt worden.

Es sei zutreffend, dass die Sonderbestimmung des § 23 Abs. 2 EStG 1988 letztlich dazu führe, dass Rechtsbeziehungen zwischen einem Kommanditisten und seiner Gesellschaft nicht als

Dienstverhältnis gelte, und zwar selbst dann nicht, wenn alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen. Die Einkünfte eines Kommanditisten würden daher unter jene Einkunftsart fallen, welche von der KG erzielt werde. Im vorliegenden Fall seien dies gewerbliche Einkünfte.

Eine vergleichbare Bestimmung sei allerdings dem rumänischen Steuerrecht fremd. In Rumänien würden Rechtsbeziehungen zwischen einem Kommanditisten und seiner Gesellschaft in der hier vorliegenden Art steuerlich als Dienstverhältnis eingestuft und entsprechend versteuert werden.

Daraus ergäbe sich, dass aufgrund der unterschiedlichen innerstaatlichen Bestimmungen ein und derselbe Sachverhalt nach rumänischem Steuerrecht unter die Bestimmung des Art. 15 und nach österreichischem Steuerrecht unter die Bestimmung des Art. 7 DBA Österreich-Rumänien (kurz: DBA Rumänien) falle. Daraus resultiere ein Qualifikationskonflikt aufgrund des Rückgriffs auf das innerstaatliche Recht nach Art. 3 Abs. 2 DBA.

„Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z O, Auslegung der DBA“ führe dazu in Rz 76-78 aus, dass ein „erzwungener Qualifikationskonflikt“, also ein solcher, welcher durch Unterschiede im innerstaatlichen Recht der beiden Staaten ausgelöst werde, in der Weise zu lösen sei, dass man sich darauf einige, welches nationale Steuerrecht für die Beseitigung des Konfliktes herangezogen werden soll. Ein Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher Sachverhalts- bzw. Rechtsbeurteilungen lasse sich auch nicht im Rahmen eines Verständigungsverfahrens bereinigen, zumal keinem Staat zugemutet werden könne, das Steuerrecht des anderen Staates als das bessere anzuerkennen und für die Auslegung des DBA heranzuziehen.

Qualifikationskonflikte dieser Art ließen sich durch den „Methodenartikel“ des Abkommens lösen. So enthielten alle dem Art. 23a des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Abkommensbestimmungen folgenden Wortlaut:

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich des Abs. 2 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus“.

Diese Bestimmung sei auch im DBA Rumänien (Art 24 Abs. 2 lit a) verankert. Entscheidend für die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat sei sonach, dass das Abkommen dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zuteile. Die Steuerzuteilungsregeln seien gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA Rumänien subsidiär nach innerstaatlichem Steuerrecht des das Abkommen anzuwendenden Staates auszulegen.

Wenn beide Staaten darin übereinstimmen, dass Österreich mit der Inanspruchnahme des Besteuerungsrechtes nicht das Abkommen verletze - es werde sohin von beiden Staaten anerkannt, dass nach dem Abkommen die Besteuerung in Österreich erfolgen dürfe - dann ergäbe sich aus dem Wortlaut des Methodenartikels, dass der andere Staat als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Steuerbefreiung vermeiden müsse.

Die genannten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall übertragen würden zur folgenden Schlussfolgerungen führen:

Ein in Österreich ansässiger Gesellschafter (Kommanditist) einer österreichischen Personengesellschaft beziehe aus seiner Rechtsbeziehung zur Gesellschaft, welche alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise, ein Entgelt. Aus Sicht des österreichischen innerstaatlichen Rechts würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Gemäß Art. 7 des DBA Rumänien seien der Gewinn bzw. Gewinnanteile dort zu versteuern, wo das Unternehmen tätig werde bzw. eine Betriebsstätte unterhalte. Unter der Annahme, dass die Gesellschaft eine einzige Betriebsstätte unterhalte, die in Österreich situiert sei, wäre dieser Gewinnanteil in Österreich zu versteuern.

Gehe man nun davon aus, dass Rumänien mit der Inanspruchnahme des Besteuerungsrechtes der Bezüge des Herrn Ing. ***N*** als Einkünfte aus nsA das Abkommen nicht verletze, dann ergäbe sich aus dem Wortlaut des Methodenartikels, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Steuerbefreiung vermeiden müsse.

Die Bf führte ferner aus, dass sie eine Betriebsstätte in Rumänien unterhalten habe. Die Bf habe in Rumänien über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren Leistungen für die Firma ***Bau1*** General Construction Srl (kurz: ***Bau1*** Srl) erbracht. In dieser Zeit sei es der Bf gestattet gewesen, die Büroräumlichkeiten der ***Bau1*** Srl zu benützen. Ing. ***N*** sowie die übrigen Mitarbeiter der Bf hätten in den Büroräumlichkeiten der Fremdfirma einen eigenen Schreibtisch und damit einen eigenen Arbeitsplatz innegehabt.

Damit seien die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte, nämlich ein dauerhaft zugewiesener Arbeitsplatz der örtlich gebunden sei und über diesen ausschließlich verfügt werden könne, erfüllt (EAS 1613, EAS 1941, EAS 1969).

Nach dem DBA Rumänien seien die Gewinne der rumänischen Betriebsstätte auch in Rumänien zu versteuern. Das Entgelt für Ing. ***N*** sei daher nach österreichischem Recht der Betriebsstätte in Rumänien zuzuordnen.

Aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Regelungen habe die rumänische Finanzverwaltung aufgrund des DBA das Besteuerungsrecht wahrgenommen und den auf diese Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Rumänien der Besteuerung unterworfen. Die Einkünfte aus nsA des Ing. ***N*** würden in

Rumänien allerdings wieder Betriebsausgaben darstellen, sodass der Gewinn, welcher auf diese Betriebsstätte entfalle, € 0,00 betrage. Aus diesem Grunde sei eine Veranlagung in Rumänien nicht vorzunehmen gewesen.

Die Bf beantragte den Lohn- bzw. den Gewinnanteil des Kommanditisten Ing. ***N*** (€ 106.454,12), welcher auf die rumänische Betriebsstätte entfalle, steuerfrei zu stellen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 18.7.2018 wies das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab.

Im Begründungsteil ihres Bescheides führte die Behörde wörtlich aus:

*„Im Prüfungsverfahren wurde festgestellt, dass im betrieblichen Rechnungswesen der Bf. eine gesonderte Feststellung von Betriebsstättengewinnen im Kalenderjahr 2012 nicht stattgefunden hat. Zuordenbare Betriebsstättengewinne aus einer Betriebsstätte in Rumänien wurden nicht mittels Steuererklärung bei der Steuerbehörde in Rumänien eingereicht, eine Besteuerung von Betriebsstättengewinnen hat in Rumänien nicht stattgefunden. Von der rumänischen Steuerbehörde liegt ein Nachweis vor, dass fiktive Geschäftsführergehälter an den Kommanditisten, Herrn Ing. ***NN***, als Lohneinkünfte mit einer pauschalen 16%-igen Abzugssteuer besteuert worden sind.*

*Die dem Mitgesellschafter Herrn Ing. ***NN*** zugeflossenen fiktiven Geschäftsführerbezüge sind nach österreichischen steuerlichen Vorschriften § 23 Z 2 EStG als Teil jenes Unternehmensgewinnes anzusehen, der dem Mitunternehmer im Rahmen der Gewinnzuteilung aus der "Bf1" zuzurechnen ist. Da ein Nachweis der Erfassung von Betriebsstättengewinnen als Unternehmensgewinne durch die Steuerbehörde in Rumänien nicht vorliegt, geht das Finanzamt Klagenfurt davon aus, dass die rumänische Steuerbehörde die DBA-Bestimmungen betreffend Betriebsstätte und Zuteilung von Betriebsstättengewinnen in der Weise auslegt, dass sie die betrieblichen Aktivitäten des österreichischen Unternehmens am Standort in Rumänien so beurteilt hat, dass in Rumänien keine eigenständige Betriebsstätte bestanden hat. Der Umstand, dass die rumänische Steuerbehörde keine Steuererklärungen für Unternehmensgewinne einer allfälligen Betriebsstätte in Rumänien eingefordert hat, belegt zweifelsfrei, dass nach dortiger Auslegung des Abkommens eben nicht vom Bestand einer Betriebsstätte in Rumänien nach den DBA-Bestimmungen ausgegangen worden ist. Die Steuerbehörde in Rumänien hat ein Besteuerungsrecht durch eine allfällige Betriebsstätte in Rumänien nicht gesehen und hat lediglich die fiktiven Geschäftsführergehälter des Herrn Ing. ***NN*** der 16%-igen Abzugssteuer unterworfen. Nach Artikel 7 Abs. 1 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Rumänien dürfen die Unternehmensgewinne im Sitzstaat/Ansässigkeitsstaat der Bf., also in Österreich, besteuert werden. Artikel 7 Abs. 4 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Rumänien regelt und normiert die Vorgangsweise für die Aufteilung und Zuordnung von Unternehmensgewinnen zwischen einer ausländischen Betriebsstätte und dem inländischen*

*Firmensitz. Die Bestimmung legt insbesondere den Fremdverhaltensgrundsatz an, wonach der Betriebstätte jene Gewinne zugerechnet werden können, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Die funktionale Zuordnung des Standortes Rumänien ist im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung dem Prüfer nicht bekanntgegeben worden. Was das betriebliche Rechnungswesen betrifft sind dem Prüfer keine Unterlagen vorgelegen, die eine konkrete Aufteilung der Betriebsergebnisse zwischen der ***Bf1*** (mit Firmensitz in Österreich) und der nunmehr von der Bf. behaupteten Betriebstätte am Standort in Rumänien erkennen lassen. Auch sind der rumänischen Steuerbehörde gesonderte Gewinnermittlungen hinsichtlich des Standortes in Rumänien nicht vorgelegt worden. Die österreichische Steuerverwaltung musste davon ausgehen, dass eine gesonderte Betriebstätte nicht vorgelegen ist, sondern bloß eine Auslandstätigkeit des Geschäftsführers und Kommanditisten auf Basis von nichtselbständiger Arbeit. Aufgrund der konformen Auslegung und Anwendung der Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Rumänien tritt eine doppelte Besteuerung auf österreichischer wie rumänischer Seite desselben Einkommens nicht ein. Sollte die Bf. nachweisen können, dass eine doppelte Besteuerung derselben betrieblichen Einkünfte durch unterschiedliche Auslegung der DBA-Regeln tatsächlich eingetreten ist, so könnte nach Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Rumänien ein Verständigungsverfahren angestrebt werden.*

Die Gewinnfeststellung 2012 erfährt bei der Bf gegenüber der nach der Betriebsprüfung erfolgten Veranlagung keine Änderung.“

Der Eingabe vom 20.8.2018 beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In der Begründung führte die Bf aus, dass die Annahme der Finanzverwaltung, wonach es sich bei den strittigen Beträgen auch in Rumänien um Unternehmensgewinne handle, unrichtig sei. Nach rumänischem Steuerrecht würden die besagten Beträge unter die Einkünfte aus nsA fallen. Weiters verwies die Bf auf ihre Beschwerdeausführungen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

In ihrem **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde dazu stellungnehmend aus:

„Eine vom Finanzamt Klagenfurt ergangene ausführliche Begründung ist der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18.07.2018 zu entnehmen. Die Finanzverwaltung geht weiterhin von der Tatsache aus, dass es sich bei den strittigen Beträgen um Unternehmensgewinne gemäß Artikel 7 Abs. 1 und Abs. 4 DBA Österreich-Rumänien handle. Zum Vorbringen der Bf., dass es sich nicht um Unternehmensgewinne, sondern nach

rumänischem Steuerrecht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handle, ist festzustellen, dass darüber bei der rumänischen Steuerbehörde bisher kein Steuerverfahren abgeführt worden ist. Aus Rumänien ist nicht nachgewiesen, dass dort Steuererklärungen abgegeben wurden oder eine Steuerfestsetzung mit Bescheid erfolgt ist. Somit liegt auch kein konkreter Nachweis vor, ob die rumänische Steuerbehörde die betreffenden Einkünfte als gewerbliche Einkünfte einer Betriebstätte oder als nichtselbständige Lohneinkünfte in einem abgeschlossenen Behördenverfahren (also mit rechtskräftigen Steuerbescheiden) entsprechend qualifiziert hat. Von der Bf. wurde eine tatsächliche doppelte Besteuerung derselben betrieblichen Einkünfte sowohl in Rumänien wie nunmehr auch in Österreich nicht nachgewiesen. Auch hinsichtlich der behaupteten Lohnsteuerpflicht für die in Rede stehenden Einkünfte liegt kein Nachweis in der Form eines rechtskräftigen Abgabenbescheides der zuständigen rumänischen Steuerbehörde vor. Es wurde von der Bf. lediglich dargestellt, dass Zahlungen von pauschalen Abzugsteuern in Höhe von 16 % bestimmter "Gehaltszahlungen" abgeführt worden seien. Auf die Möglichkeit der Einleitung eines DBA-Verständigungsverfahrens zur Beseitigung eines allfälligen Konfliktfalles, der sich aus der unterschiedlichen Qualifikation der Einkünfte in den beiden DBA-Staaten ergeben kann, ist die Bf. bereits in der Beschwerdeverentscheidung vom 18.07.2018 hingewiesen worden. Ein solches Verständigungsverfahren hat die Bf. bislang nicht angestrebt."

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Verwaltungsakt liegen ua. folgende Urkunden ein:

- Nachweis der rumänischen Finanzbehörde betreffend Zahlung einer pauschalen Abzugssteuer (16 %)
- Lohnkonto 2012 und 2013
- Dienstvertrag zwischen Bf und Ing. ***N***
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen 1.1. bis 31.12.2012
- Stellungnahme der Bf vom 3.10.2017 zu den Prüfungsfeststellungen;
in der besagten Stellungnahme bringt die Bf vor, dass sie über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren für die Firma ***Bau1*** Srl in Rumänien Leistungen erbracht habe und jeder Mitarbeiter der Bf, sohin auch Ing. ***N***, in den Büroräumlichkeiten der Auftraggeberin einen Schreibtisch und damit einen eigenen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekommen habe;
- Aufstellung der Tätigkeit des Ing. ***N*** im Ausland - Inland für 2012;
daraus geht hervor, dass sich Ing. ***N*** an 185 Tagen in Rumänien sowie an 75 Tagen in Österreich aufgehalten habe. Urlaubstage werden mit 25 ausgewiesen.
- Aufstellung betreffend Aufenthalt in Rumänien;
von den insgesamt 185 Tagen des Aufenthaltes in Rumänien entfielen 73 Tage auf den Aufenthalt in Bukarest, 81 Tage auf den Aufenthalt in ***OrtA*** und weitere 31 Tage auf einen Aufenthalt in ***OrtB2***.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde zunächst im Rahmen eines Erörterungstermins (§ 269 Abs. 3 BAO) die Sach- und Rechtslage erörtert. Ing. ***N*** gab dabei über Befragen an, dass die Bf, welche bereits seit 2007 in Rumänien tätig sei, ihn und fünf weiterer Mitarbeiter (allesamt Fachpersonal) nach Rumänien entsandt habe. Das Tätigkeitsfeld der entsandten Mitarbeiter sei die Übernahme der Bauaufsicht im Bereich des Hochbaues gewesen. Vertragspartner der Bf sei ausschließlich die Fa ***Bau1*** Srl gewesen. Diese habe von den Firmen ***Bau2*** und ***Bau3*** Bauaufträge erhalten, angenommen und ausgeführt.

Die Fa ***Bau1*** Srl habe in Rumänien Apartments besessen, welche sie den Mitarbeitern der Firma ***N*** KG als Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt habe. Die Arbeitsplätze seien in Containern der ***Bau1*** Srl situiert gewesen. Da von Seiten der ***Bau1*** srl den Mitarbeitern der Bf Büros zur Verfügung gestellt worden seien, habe die Bf eine Betriebstätte in Rumänien unterhalten.

Ing. ***N*** führte ferner aus, dass er für seine Tätigkeit in Rumänien keine Steuerbescheide erhalten habe, sondern lediglich die bereits aktenkundige Bestätigung im Zusammenhang mit der Errichtung der Abzugssteuer. Die steuertechnische Abwicklung erfolgte über die Steuerberaterin der Fa. ***Bau1*** Srl (***STB2*** Srl, Frau ***StB2a***). Die Fa. ***Bau1*** sei eine Baufirma, an welcher er (Ing. ***N***) im Ausmaß von 50% beteiligt gewesen sei. Weitere 50% der Anteile hielt ***2*** inne. Er (***N***) sei zudem Geschäftsführer dieser rumänischen Baugesellschaft gewesen. Für diese Tätigkeit habe er allerdings kein Geschäftsführerentgelt bezogen. Er habe kein Dienstverhältnis zur Fa. ***Bau1*** Srl begründet, sondern sei ausschließlich in einem Vertragsverhältnis zur Fa ***N*** KG gestanden. Eine vertragliche Beziehung habe lediglich zwischen der Fa ***Bau1*** Srl und der Fa ***N*** KG bestanden.

Der steuerliche Vertreter ergänzte unter Verweis auf Art 24 Abs. 2 lit. a DBA Rumänien, dass gegenständlich das Besteuerungsrecht an den strittigen Einkünften Rumänien zustehen würde. Es habe keinen eigenen Rechnungskreis für die rumänische Betriebsstätte gegeben. Wenn in der Beschwerde ausgeführt werde, dass das Betriebsergebnis der Betriebsstätte stets „Null“ gewesen sei, so sei dies - vereinfachend - unter der Annahme getroffen worden, dass Lohnaufwendungen und Erlöse stets ident seien.

In der Folge wurde der Bf vom Verwaltungsgericht ua. aufgetragen, die zwischen ihr und der Fa. ***Bau1*** Srl abgeschlossenen Vereinbarungen hinsichtlich der Gestellung bzw. Entsendung des Kommanditisten Ing. ***N*** vorzulegen. Weiters wurde um Vorlage jener Steuerbescheide der rumänischen Behörden ersucht, welche das Entgelt von Ing. ***N*** als Ges-Gf der ***Bau1*** Srl ausweisen; dies in Ansehung des Umstandes, dass die Bestätigung der Steuerberatungskanzlei ***STB2*** anführt, dass die Entgelte für die Aktivität von Ing.

N in Rumänien (nebst jenen, welche aus dem Entsendungsvertrag resultieren) der rumänischen Steuerbehörde als nsA Einkünfte gemeldet worden seien.

Dieser Vorhalt blieb zunächst unbeantwortet.

Mit Email vom 2.5.2022 brachte die Bf eine zwischen der Bf und der Fa ***Bau1*** Srl am 19.10.2009 abgeschlossene Vereinbarung (Nr. 100) betreffend Entsendung von Arbeitnehmern, welche dem Empfänger (***Bau1*** srl) zur Verfügung gestellt werden, zur Vorlage.

Weiters gab die Bf die Dauer der Durchführung der beiden von Seiten der Firmen ***Bau2*** und ***Bau3*** erteilten Aufträge bekannt. Die vom Auftrag der Fa ***Bau2*** umfassten Arbeiten seien zwischen dem 6.6.2011 und dem 5.6.2012, die vom Auftrag der Fa ***Bau3*** umfassten Bauarbeiten seien zwischen dem 16.7.2012 und dem 30.4.2013 durchgeführt worden.

Im Zuge der am 4.5.2022 abgeführten **mündlichen Beschwerdeverhandlung** gab der steuerliche Vertreter über Befragen durch den vorsitzenden Richter an, dass die Konstruktion mit der Entsendung gewählt worden sei, um die Dienstnehmer weiterhin in Österreich sozialversicherungspflichtig beschäftigen zu können. Es habe zu keinem Zeitpunkt eine vertragliche Beziehung zwischen den Baufirmen ***Bau2*** und ***Bau3*** und der Bf gegeben. Die entsendeten Dienstnehmer der Bf seien einzig und allein für die ***Bau1*** Srl tätig gewesen, und zwar solange diese Aufträge lukrieren habe können. Ing. ***N*** habe sich später infolge mangelnder Auftragslage (Baufaufträge seien insbesondere durch die Insolvenz der ***Bau3*** weggebrochen) aus der Geschäftsführung der ***Bau1*** Srl zurückgezogen. Die Gestellung der Dienstnehmer an die ***Bau1*** Srl sei faktisch einem Personalleasing gleichgekommen. Es seien keine Werkverträge bzw. werkvertragsähnliche Vereinbarungen zwischen der Bf und der ***Bau1*** Srl abgeschlossen worden. Da keine Werkverträge übernommen worden seien, seien der Bf auch keinerlei Haftungsverpflichtungen gegenüber der ***Bau1*** Srl bzw. den ausländischen Unternehmungen erwachsen. Für allfällige Fehlleistungen gegenüber den Auftraggebern ***Bau2*** und ***Bau3*** habe ausschließlich die ***Bau1*** Srl gehaftet, nicht jedoch die Bf. Da die Mitarbeiter der Bf und auch Ing. ***N*** einzig und allein ihre Arbeitsleistung zur Verfügung gestellt hätten, würde die Konstruktion einem Personalleasing gleichen.

Der Lohnaufwand für Ing. ***N*** und die übrigen Mitarbeiter sei der ***Bau1*** Srl zuzüglich eines Aufschlages in Rechnung gestellt worden.

Ing. ***N*** habe ausschließlich von der Bf ein Entgelt bezogen. So gesehen würde die in Pkt 2 der Bestätigung der ***STB2*** Srl vom 25.7.2018 gewählte Formulierung lediglich eine Spezifikation des Pkt 1 der besagten Urkunde darstellen.

Die Bauvorgaben seien in fachlicher und technischer Hinsicht stets von den beiden Auftraggebern ***Bau2*** und ***Bau3*** erfolgt. Ing. ***N*** sei in Bezug auf die Baudurchführung in seiner Eigenschaft als Projektleiter deren Ansprechpartner gewesen. Die Abrechnung der erbrachten Bauleistungen sei ausschließlich zwischen den Auftraggebern und der ***Bau1*** Srl vorgenommen worden. Die Bf erhielt für die Tätigkeit von Ing. ***N*** für Bauaufsicht und Projektleitung kein gesondertes Entgelt. Material und Werkzeuge seien ausschließlich von Seiten der Auftraggeber ***Bau2*** und ***Bau3*** zur Verfügung gestellt worden. Der Bf sei insbesondere wichtig gewesen die Haftung gegenüber den Auftraggebern so weit als möglich auszuschließen. Aus diesem Grunde habe man die Konstruktion mit der Personalgestellung gewählt.

Ing. ***N*** gab zu Protokoll, dass es keine Korrespondenz zwischen den Auftraggebern und der ***Bau1*** Srl bzw. ihm als Projektleiter gegeben habe. Was die durchzuführenden Bauarbeiten anlange, so seien wohl Baubesprechungen vor Ort abgeführt worden; auf die angefertigten Besprechungsprotokolle habe er allerdings keinen Zugriff mehr.

Was die Vertragsbeziehung zur Fa ***Bau2*** anlange, so habe es sich diesbezüglich um die Ausführung von zwei getrennten Baulosen (Umfahrung ***OrtA*** 1 und ***OrtA*** 2) gehandelt; darüber seien auch getrennte Verträge abgeschlossen worden. Der Auftrag von der Fa ***Bau3*** habe die Erstellung des Verbindungsstückes (Straße) zwischen ***OrtA*** und dem Grenzübergang ***2*** beinhaltet.

Ing. ***N*** sowie die übrigen Mitarbeiter der Bf hätten ihre Arbeitsplätze in den Containern der Fa ***Bau1*** gehabt. Es sei kein Firmenschild der Bf an den Containern angebracht gewesen. Er (Ing. ***N***) habe dies auch nicht für erforderlich erachtet, zumal er keine Verbindung zwischen den beiden Firmen gesehen habe. Er habe sich bei der steuerlichen Beurteilung seiner Tätigkeit auf die Steuerberatungsagentur ***STB2*** Srl verlassen. Ob die rumänische Steuerbehörde über seine Kommanditistenstellung bei der Bf Bescheid gewusst habe, könne er weder bejahen noch verneinen.

Der steuerliche Vertreter der Bf gab über Befragen an, dass er nicht wisse, ob irgendwelche Urkunden (Verträge, Gerichtseingaben, etc.) existierten, welche auf eine Betriebsstätte der Bf in Rumänien hindeuten würden. Sollten derartige Unterlage tatsächlich vorhanden sein, so wäre dies allerdings kein Beweis, sondern möglicherweise ein Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte. Die Annahme, dass das Betriebsstättenergebnis im Jahre 2012 „Null“ sei, fußt auf dem Gedanken, dass der Lohnaufwand für Ing. ***N*** rückverrechnet worden sei. Der in Rechnung gestellte Zuschlag würde durch allfällige Aufwendungen kompensiert.

In rechtlicher Hinsicht hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Frage, ob die Einkünfte des Ing. ***N*** im Lichte des rumänischen Steuerrechts als nsA Einkünfte zu beurteilen seien, eindeutig zu bejahen sei. Dies einerseits aufgrund der Beurteilung durch die rumänische Steuerberatungsagentur ***STB2*** Srl, andererseits aufgrund des Umstandes, dass Ing.

N die zur Vorschreibung gebrachte Steuer auch an das zuständige rumänische Finanzamt entrichtet habe.

Da vorliegendenfalls der Steuersachverhalt von den beiden tangierten Staaten unterschiedlich beurteilt werde, sei der Methodenartikel des Art 24 Abs. 2 lit. a DBA als taugliches Lösungsinstrument heranzuziehen. Dies sei auch vom BMF in EAS 2419/2009 bestätigt worden. Da gegenständlich Ing. ***N*** und die übrigen Mitarbeiter der Bf eine Nutzungsmöglichkeit an den Büroräumlichkeiten (Container) der ***Bau1*** Srl gehabt hätten, würde eine Betriebsstätte der Bf in Rumänien jedenfalls vorliegen. Im konkreten Fall sei keine Bauausführung oder Montage iSd Art 5 Abs. 3 DBA Rumänien gegeben, zumal die Bf keine konkreten Bauwerke ausgeführt, sondern ausschließlich Personal zur Verfügung gestellt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Als Gesellschafter der Bf fungierten Ing. ***NN*** (Kommanditist) sowie dessen Gattin S ***N*** (Komplementärin).

Mit Dienstvertrag vom 1.7.2007, abgeschlossen zwischen der Bf und Ing. ***N***, wurde die dienstliche Verwendung von Ing. ***N*** als „Projektleiter in Rumänien“ determiniert (Pkt. IV). Als Entgelt wurde ein monatliches Nettogehalt von € 5.000 vereinbart (Pkt. V). Ausdrücklich vereinbart wurde die Entsendung des Dienstnehmers Ing. ***N*** ins Ausland (Pkt. XII).

Die Bf wertete die berufliche Position von Ing. ***N*** als Dienstnehmer und folglich die aus seiner Tätigkeit erzielten Einkünfte als Diensteinkünfte. Diese wurden allesamt unter Zugrundelegung der Bestimmung des § 3 Abs. 10 EStG 1988 als begünstigte Auslandstätigkeit bzw. - soweit es sich dabei um Reisekostenersätze handelt - steuerfrei nach § 26 EStG 1988 zur Auszahlung gebracht.

Fakt ist, dass laut Schreiben der ***STB2*** Srl vom 25.7.2018 die Entgelte, die Ing. ***N*** im Rahmen des Entsendungsvertrages erhalten hat, der rumänischen Steuerbehörde „als Einkünfte aus nsA im Sinne des Art 15 DBA Rumänien“ gemeldet wurden. Aktenkundig sind Bestätigungen der rumänischen Finanzbehörde, dass auf die bekannt gegebenen Einkünfte aus nsA eine Ertragsteuer iHv 16% vorgeschrieben wurde.

In der Folge erließ die belangte Behörde den nunmehr bekämpften Feststellungsbescheid und brachte darin die an Ing. ***N*** zur Auszahlung gelangten Einkünfte gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 in Ansatz.

Strittig ist, ob Österreich das Recht auf Besteuerung der genannten Einkünfte zukommt.

2. Beweiswürdigung

Der erkennende Senat würdigte im Rahmen seiner Entscheidungsfindung das Vorbringen der Verfahrensparteien sowie die ihm vorliegenden Beweisurkunden. Näheres möge aus Pkt. 3 dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen:

Die für die Beurteilung des gegenständlichen Falles relevanten Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 29/2006 (kurz: DBA Rumänien), lauten:

Art 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

(1)...

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.“

Art 5 Betriebstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck “Betriebstätte” eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck “Betriebstätte” umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,*
- b) eine Zweigniederlassung,*
- c) eine Geschäftsstelle,*
- d) eine Fabrikationsstätte,*
- e) eine Werkstätte und*
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

(..)

Art 7 Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) ...

Art 15 Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 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 innerhalb eines Zeitraums vom 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und

b) wie 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) ...

Art 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es besteht Einverständnis, dass die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden wird:

(1) In Rumänien:

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

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

b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen, oder auf das Vermögen, das in Österreich besteuert werden darf, entfällt.

(2) 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 Rumänien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 13 Absatz 4 in Rumänien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Rumänien gezahlten

Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Rumänien bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 lit. a und b, die von einer in Rumänien ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden, welche eine Beteiligung von mindestens 10 vom Hundert an der rumänischen Gesellschaft hält, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts Österreichs, aber ungeachtet allfälliger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in Österreich von der Besteuerung ausgenommen.

d) 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.

e) Lit. a gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, wenn Rumänien dieses Abkommen so anwendet, dass Rumänien diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 der Artikel 10, 11 oder 12 auf diese Einkünfte anwendet.

Art 26 Verständigungsverfahren

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 25 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten,

wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmäßig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass nach innerstaatlichem Recht die an den Gesellschafter Ing. ***NN*** aufgrund des Dienstvertrages mit der ***N*** KG zur Auszahlung gelangten Bezüge Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 darstellen. Diese Qualifikation ergibt sich aus der Gesellschafterpositionierung. Damit kommt bei Beurteilung der Einkunftsart der Gesellschafterstellung mehr an Gewicht zu als dem aufgrund des Dienstvertrages eingegangenen Beschäftigungsverhältnisses bzw. der sich daraus ergebenden Dienstnehmerstellung.

Die Bf bringt vor, dass das rumänische Steuerrecht den Begriff der Mitunternehmerschaft im Sinne des österreichischen Steuerbegriffes nicht kennt, sondern die Einkünfte des Ing. ***N*** ausschließlich als solche aus unselbstständiger Arbeit qualifiziert. Aktenkundig ist diesbezüglich eine Bestätigung der ***STB2*** Srl (Steuerberatung der ***Bau1*** Srl) an den steuerlichen Vertreter der Bf, WP/StB Mag. ***StB1***, vom 25.7.2018, aus welcher zu entnehmen ist, dass die Entgelte, die Ing. ***N*** im Rahmen des Entsendungsvertrages erhalten hatte, der rumänischen Finanzverwaltung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 DBA Rumänien gemeldet worden seien. Ebenso seien die Entgelte für dessen „Aktivitäten“ in Rumänien als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemeldet und versteuert worden. Ob es sich bei diesen Aktivitäten um die Geschäftsführertätigkeit für die ***Bau1*** Srl handelt oder eine andere Tätigkeit, konnte vorerst im Verfahren nicht restlos geklärt werden; der steuerliche Vertreter gab allerdings im Zuge der Verhandlung in diesem Zusammenhang an, dass Ing. ***N*** ausschließlich Entgelte von Seiten der Bf bezogen habe und die Bestätigung in Bezug auf die gemeldeten Einkünfte aus dem Entsendungsvertrag (Pkt. 2) als Spezifikation der allgemeinen Ausführung in Pkt. 1 zu verstehen sei.

Gemäß der vorliegenden Sachlage trifft der erkennende Senat folgende Feststellungen: Aufgrund der aktenkundigen Urkunden der rumänischen Finanzverwaltung (FA-Akt, Oz 9) über die entrichteten Steuern im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zur ***N*** KG steht für das Gericht fest, dass die von Seiten der Firma ***N*** KG an ihren Gesellschafter und Dienstnehmer Ing. ***N*** zur Auszahlung gebrachten Bezüge in Rumänien als Einkünfte aus nsA zur Versteuerung gelangten („the non-resident; for salaries paid from abroad“). Die rumänische Finanzbehörde stützte sich bei der Beurteilung der Steuerpflicht (wie auch von der Bf vorgetragen) offenbar auf Art 15 DBA Rumänien. Ob die rumänische Finanzbehörde über die

gesellschaftsrechtliche Positionierung des Ing. ***N*** informiert war, vermochte das Gericht nicht festzustellen. Nicht bekannt ist dem erkennenden Gericht auch die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte eines Kommanditisten, welcher zugleich auch Dienstnehmer bei jener Personengesellschaft ist, an der er beteiligt ist, im Lichte der rumänischen Steuervorschriften.

Die Bestätigung der ***STB2*** Srl über die bloße Meldung der Einkünfte des Ing. ***N*** als Diensteinkünfte an die dortige Finanzverwaltung (und damit unter Art 15 DBA Rumänien fallend) erweist sich für das Gericht als unzureichend um bereits die Feststellung treffen zu können, dass die rumänische Finanzbehörde diese Qualifikation unter Berücksichtigung der Gesellschafterstellung von Ing. ***N*** getroffen hat. Auch die im Akt einliegenden Urkunden der rumänischen Finanzbehörde lassen eine diesbezügliche abschließende Beurteilung nicht zu.

Die Diktion, welche der Bestätigung der ***STB2*** Srl zugrunde liegt, lässt eher darauf schließen, dass die Gesellschafterstellung des Ing. ***N*** der rumänischen Finanzbehörde nicht gemeldet wurde und demnach dieser auch nicht bekannt war.

Es wäre Aufgabe der Bf gewesen im Rahmen der bei Auslandssachverhalten gegebenen erhöhten Mitwirkungspflicht einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Nachweis zu erbringen, wonach nach rumänischem Steuerrecht die Gesellschafterstellung an einer Personengesellschaft keine Auswirkung in Bezug auf die steuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auf Grundlage eines Dienstverhältnisses zeitigt.

Der erkennende Senat vermag sich sonach den Beschwerdeausführungen, wonach ein Qualifikationskonflikt auf Grund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage vorliege, welcher durch den Methodenartikel des DBA (Art 24 Abs. 2 lit. a DBA) zu lösen sei, nicht anzuschließen. Die besagte Norm priorisiert das Zuteilungsrecht für Rumänien, da in diesem Staat bereits eine Besteuerung der Bezüge des Ing. ***N*** erfolgt ist. Dieser Lösungsmechanismus vermag bei Vorliegen eines positiven Qualifikationskonfliktes allerdings nur dann zu fruchten, wenn beide DBA-Staaten darin übereinstimmen, dass die DBA-Anwendung nach Maßgabe des Art 3 (2) einen Rückgriff auf innerstaatliches Recht erfordert und die Anwendung des innerstaatlichen Rechts tatsächlich dazu führt, dass in beiden Staaten auf den internationalen Steuerfall verschiedene Abkommensbestimmungen anzuwenden sind (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Allgemeine Grundsätze, 3.6.4., Rz 80). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, konnte, wie ausgeführt, vom erkennenden Senat nicht verifiziert werden.

Was die zweite Argumentationsschiene der Bf anbelangt, wonach auch im Falle der Beurteilung der Einkünfte als Unternehmensgewinne (Art 7) eine Steuerfreistellung derselben zu erfolgen habe, zumal die Bf eine Betriebsstätte in Rumänien unterhalten habe, stellt der erkennende Senat fest:

Im Lichte des österreichischen Steuerrechtes gelangt bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles die Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA zur Anwendung, wonach ein im Abkommen verwendeter Ausdruck mangels expliziter Definition jenes Verständnis beizulegen ist, welches diesem nach innerstaatlichem Recht zukommt.

Die Frage, welcher DBA-Verteilungsnorm Sondervergütungen zuzuordnen sind, ist international umstritten. Die meisten DBA enthalten keine konkreten Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft (vgl. *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, die Verteilungsnormen im OECD-MA, Teil 1, Tz 349). Mangels ausdrücklicher Definition dieser Begriffe geht die österreichische Steuerverwaltung davon aus, dass in Bezug auf die bilaterale Einordnung der Sondervergütungen ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht des Anwenderstaates zulässig ist (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; vgl. *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Tz 340). Aus österreichischer Sicht sind Sondervergütungen des Gesellschafters einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft deshalb der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne zuzuordnen. Der Betrieb bzw. die Betriebsstätten einer Personengesellschaft gelten als anteilige Betriebsstätten (Betriebe) der Gesellschafter.

Der erkennende Senat schließt sich dieser (gefestigten) Literaturmeinung an, zumal die steuerliche Behandlung von Vergütungen eines Kommanditisten in Rumänien nicht verlässlich beurteilt werden konnte. Ob dem rumänischen Steuerrecht bei der Beurteilung der Einkünfte von Gesellschaftern einer Personengesellschaft der Gedanke der Bilanzbündeltheorie zugrunde liegt und das Betriebsergebnis einer Personengesellschaft ertragssteuerrechtlich unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist, konnte weder verifiziert noch falsifiziert werden. Der Umstand, dass die rumänische Steuerbehörde einen Pauschalsteuersatz von 16 % auf die ihr gemeldeten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erhoben hatte, lässt noch keinen Rückschluss auf die steuerliche Beurteilung der Einkünfte eines Gesellschafters (Kommanditisten) in Rumänien zu.

Das Gericht qualifiziert somit in Anwendung des Art 3 Abs. 2 DBA die Einkünfte von Ing. ***N*** im Lichte des bezughabenden DBA als Unternehmensgewinne (Art 7 DBA). Gemäß der besagten Zuteilungsregel dürfen Gewinne eines Unternehmens, dh gegebenenfalls der Vergütungsanspruch des Kommanditisten Ing. ***N***, „nur in diesem Staat“ (sohin in Österreich) besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Rumänien) durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Entscheidendswesentlich ist sonach die Frage, ob die Bf im Streitjahr in Rumänien eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA unterhalten hatte. Eine Betriebsstätte ist nach der gesetzlichen Definition des Art 5 DBA eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Die Bf begründete das Vorliegen einer Betriebsstätte allein mit dem Argument, dass Ing. ***N*** und den übrigen Mitarbeitern der Bf ein Arbeitsplatz (Schreibtisch) dauerhaft zur Verfügung gestellt worden sei. In den Containern der ***Bau1*** Srl hätten sich die Arbeitsplätze der Mitarbeiter der ***Bau1*** Srl sowie auch jene der entsendeten Mitarbeiter der Bf befunden.

Diese Container sind zwar durchaus als „feste Geschäftseinrichtung“ zu werten, allerdings zeichnet sich eine Betriebsstätte dadurch aus, dass an dieser die Tätigkeit des die Betriebsstätte begründenden Unternehmens (= Bf) ganz oder teilweise ausgeübt wird. Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte ist also, dass durch die Geschäftseinrichtung „aktive“ Einkünfte aus einer originären gewerblichen Tätigkeit erzielt und damit „Aktivleistungen“ erbracht werden.

Eine feste Geschäftseinrichtung muss der Ausübung der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmers dienen (funktionales Element und daraus erfließende Aktiveinkünfte). Passiveinkünfte, wie sie etwa bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit anfallen, sind für die Begründung einer Betriebsstätte unzureichend. Wird daher ein Betrieb an ein anderes Unternehmen verpachtet, wird dadurch allein für den Verpächter keine Betriebsstätte begründet (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Art. 5 OECD, RZ 13).

Nach herrschender Meinung und nach den Ausführungen im OECD-MA führt auch die Überlassung von Arbeitskräften als „passive“ Unternehmensleistung nicht dazu, dass an dem Ort, an dem die Arbeitskräfte tätig werden, eine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens begründet wird. Arbeitskräfteüberlassung liegt dann vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller, Überlasser) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmen (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern ein Dienstverhältnis begründet wird. Die Tätigkeit der überlassenen Arbeitskräfte ist dem aufnehmenden Unternehmen zuzurechnen, da diese Tätigkeiten auch auf dessen Gefahr durchgeführt werden. Daher bieten die Räumlichkeiten des Beschäftigers, in denen die überlassenen Arbeitskräfte zum Einsatz kommen, keine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens (*Bendlinger/Kanduth-Kristen*, ua., Internationales Steuerrecht, Teil 1, Art 5, Tz 79 und Tz 38f).

Eine Entsendung liegt dann vor, wenn ein Arbeitgeber zur Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung, insbesondere zur Erfüllung eines Werkvertrages, vorübergehend seine Mitarbeiter an einem anderen Arbeitsort einsetzt. Die entsendeten Arbeitnehmer setzen ihre Arbeitskraft für ihren entsendenden Arbeitgeber ein.

Ob ein Entsendung oder eine Überlassung von Arbeitnehmern vorliegt, ist nicht anhand der Bezeichnung in den zugrundeliegenden (Dienst-)Verträgen zu beurteilen, sondern nach dem tatsächlichen Gehalt der Vereinbarung. Laut VwGH (E 22.8. 2017, Ra 2017/11/068) ist die Abgrenzung zwischen Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung in einer Gesamtschau zu

würdigen. Der Gesteller (Überlasser) schuldet kein Werk, sondern nur die Beistellung von Arbeitnehmern.

Der entsendende Unternehmer haftet für Leistungen seiner entsendeten Mitarbeiter im Rahmen des zwischen ihm und dem Auftraggeber abgeschlossenen (Werk-)Vertrages.

Anhaltspunkte, die für den Bestand eines Werkvertrages („Aktivleistung“) sprechen, sind ua:

- Der leistende Unternehmer haftet für die Herbeiführung eines bestimmten (gewährleistungstauglichen) Erfolges;
- das Personal wird während der Auftragsabwicklung nicht in den Betrieb des Auftraggebers organisatorisch eingegliedert;
- die Arbeiten werden vorwiegend mit vom Auftragnehmer beigestellten Material und Werkzeugen;
- das Produkt oder die Leistung des Auftraggebers unterscheidet sich von denen des Auftragnehmers;
- der Auftraggeber trägt das wirtschaftliche Risiko des Auftrages;
- der Auftragnehmer hat die Dienst- oder Fachaufsicht über die ausführenden Arbeitskräfte.

Anhaltspunkte, die für den Bestand eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrages sprechen, sind, wenn

- kein von den Produkten, Leistungen und Zwischenergebnissen des Auftraggebers abweichendes und dem Auftragnehmer zurechenbares Werk entsteht;
- die Arbeiten unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt werden;
- keine selbständige Bearbeitung eines Werkes erfolgt;
- die Arbeiten nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Auftragnehmers ausgeführt werden;
- die Arbeitnehmer organisatorisch und hinsichtlich der betrieblichen Abläufe in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterliegen (Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und der Arbeitsmittel, Schutzbekleidung, etc.);
- der Auftragnehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet oder der Werkbesteller das wirtschaftliche Risiko trägt.

Nun gab Ing. ***N*** bzw. der steuerliche Vertreter der Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung an, dass Vertragspartner der Bf ausschließlich die Fa. ***Bau1*** Srl gewesen sei. Die Fa. ***Bau1*** Srl habe die von den Auftraggebern (***Bau2*** und ***Bau3***) übernommenen Bauarbeiten durchgeführt. Zwischen der Bf und der ***Bau1*** Srl seien keine Werkverträge oder werkvertragsähnliche Vereinbarungen abgeschlossen worden. Für die Bf sei es wichtig gewesen Haftungen gegenüber den ausländischen Auftraggebern ***Bau2*** und ***Bau3*** auszuschließen. Die Bf habe der ***Bau1*** Srl einzig und allein Arbeitskräfte (Fachpersonal) zur Verfügung, weshalb die Konstruktion einem Personalleasing nahekomme. Der Lohnaufwand sei mit einem Aufschlag an die ***Bau1*** Srl weiterverrechnet worden. Die Materialien sowie die Werkzeuge seien nicht von der Bf gestellt worden, sondern von Seiten der Firmen ***Bau2*** und ***Bau3***. Die Fakturen an ***Bau2*** und ***Bau3*** habe die ***Bau1*** Srl gelegt und nicht die Bf. Am Arbeitsplatz von Ing. ***N*** (Container der Fa. ***Bau1*** Srl) sei kein Firmenschild der Bf angebracht gewesen; Ing. ***N*** habe derartiges auch nicht für erforderlich gehalten, da er keine Verbindung zwischen den beiden Firmen gesehen habe.

All diese Aspekte stellen eindeutige Indizien dafür dar, dass das Rechtsverhältnis zwischen Bf und ***Bau1*** Srl in Bezug auf die zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte nicht als Entsendung zu qualifizieren ist, sondern vielmehr als eine Arbeitskräfteüberlassung. Der Bf kam es geradezu darauf an wie ein Personalleasingunternehmen zu agieren und als Leistung die Gestellung von Baufachkräften zu erbringen. Keinesfalls gewollt war die Übernahme von Aufträgen in Form von Werkverträgen odgl. sowie daraus resultierenden Haftungen (ex contractu) für etwaige Fehlleistungen. Mehrfach betonten Bf bzw. deren Vertreter, dass ausschließlich die Gestellung von Fachpersonal an die ***Bau1*** Srl erfolgt und daher die Konstruktion mit einem Personalleasing vergleichbar sei.

Damit ist aber evident, dass keine Aktivleistung der Bf in Rumänien vorlag, weshalb eine „Betriebsstätte“ iSv Art 5 DBA auch nicht begründet wurde.

Das vorliegende Bild wird abgerundet durch den Umstand, dass auch sonst – abgesehen vom Vorhandensein eines Arbeitsplatzes des Ing. ***N*** sowie der restlichen Mitarbeiter in den Räumlichkeiten der ***Bau1*** Srl - keine Hinweise vorliegen, die auf die Existenz einer Betriebsstätte der Bf in Rumänien hindeuten würden. So existierte kein eigener Rechnungskreis für die ausländische „Betriebsstätte“. Die retrospektiv vorgenommene Feststellung des Betriebsergebnisses der ausländischen „Betriebsstätte“ mit „Null“ erfolgte vereinfachend unter Zugrundelegung der Annahme, dass Lohnaufwendungen und Erlöse, welche die rumänische Betriebsstätte generiere, ident seien. Ein derartiger Ansatz bildet nach Auffassung des erkennenden Senates ein geradezu markantes Indiz gegen das Bestehen einer Betriebsstätte, zumal damit offenkundig signalisiert wird, dass Activeinkünfte der Bf nicht vorlagen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall das Bestehen eines funktionellen Tätigwerdens der Bf in Rumänien nicht erkennbar ist. Eine derartige Sachlage vermag nach Ansicht des erkennenden Senates nicht zur Annahme führen, dass die Bf in Rumänien eine Betriebsstätte im Sinnes des Art 5 DBA Rumänien begründet bzw. unterhalten hätte.

Daraus folgt, dass gemäß den im DBA angeführten Zuteilungsregeln Österreich ein Besteuerungsrecht an den an Ing. ***N*** im Streitzeitraum zur Auszahlung gelangten Vergütungen zukommt. Sollte zwischen den Steuerverwaltungen der beteiligten Staaten divergierende Ansichten in Bezug auf die Qualifikation einer Tätigkeit bestehen, so kann ein derartiger Dissens letztendlich nur im Wege eines Verständigungsverfahrens gelöst werden (vgl. dazu etwa *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Die Verteilungsnormen im OECD-MA - Teil 2, Art 15 Rz 628).

Der Vollständigkeit halber wird auf die Bestimmung des § 48 BAO hingewiesen.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

In Bezug auf die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Frage, ob der Vergütungsanspruch eines Kommanditisten, welcher in einem Dienstverhältnis zu seiner Gesellschaft steht, im Blickwinkel des Internationalen Steuerrechts als Unternehmensgewinn zu qualifizieren ist, liegt bislang - soweit bekannt - keine höchstgerichtliche Judikatur vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Mai 2022