

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., R-Straße-xx, Gde X, vertreten durch StV-Bf, D-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerden vom 25. Jänner 2017 bzw. vom 11. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-zz, Ge Z, vertreten durch V-FA, vom 16. Jänner 2017 bzw. 4. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblätter zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den Streitjahren ua. bei der luxemburgischen Firma AB CD beschäftigt und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2016, GZ. RV/1100410/2014, hat das Bundesfinanzgericht ua. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, ausgehend davon, dass der Bf. diese Einkünfte als Lkw-Fahrer bei Formel 1-Rennen für die in Luxemburg ansässige AB CD bezog und er im Rahmen dieser Tätigkeit vier Tage in Spanien und jeweils zwei Tage in Frankreich, Großbritannien, Deutschland, Ungarn, Belgien und in Italien tätig gewesen war, erkannt, dass

das Besteuerungsrecht über diese luxemburgischen Einkünfte des Bf. Österreich zustand. Geltend gemachte Kosten für Familienheimfahrten blieben dabei mangels eines steuerlich anerkannten Doppelwohnsitzes unberücksichtigt, die geltend gemachten Reisespesen (Verpflegungskosten im Rahmen von Reisen zu und von den einzelnen Formel 1-Veranstaltungsorten) fanden als Werbungskosten Anerkennung.

Diesen das Vorjahr betreffenden Einschätzungen und Vorgehensweisen des Bundesfinanzgerichtes folgend hat das Finanzamt jeweils nach entsprechendem Einbringen der die Streitjahre betreffenden Einkommensteuererklärungen den Bf. mit Bescheiden vom 16. Jänner 2017 und 4. Juni 2018 zur Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 veranlagt; dabei hat die Abgabenbehörde jeweils begründend ausgeführt, dass gemäß Art. 14 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Luxemburg-Österreich das Besteuerungsrecht für Löhne/Gehälter oder ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit dem Wohnsitzstaat (Österreich) obliege. Im Übrigen seien die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten (Pendlerpauschale) nicht anzuerkennen, weil solche Kosten nur bei steuerlicher Anerkennung eines Doppelwohnsitzes absetzbar seien (Verweis auf Doralt, EStG zu § 16 Tz 200/14), und würden die in Ansatz zu bringenden Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus Luxemburg daher sinngemäß mit 22.508,42 € (2013), 12.310,60 € (2014), 13.661,31 € (2015) und 14.311,63 € (2016) berechnet. Die in Luxemburg entrichtete bzw. einbehaltene Steuer könne (wie im Übrigen bereits im Vorjahr) auf die Einkommensteuer nicht angerechnet werden.

Mit Anbringen vom 25. Jänner 2017 wurde von Seiten des Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 vom 16. Jänner 2017 jeweils Beschwerde erhoben, begründend führte seine steuerliche Vertretung das luxemburgische Dienstverhältnis betreffend aus, dass der Bf. behauptet habe, jede Rennsaison 1x mit seinem Privat-PKW nach Luxemburg und wieder zurück gereist zu sein, weshalb nunmehr für die Hin- und Rückfahrt die Absetzung von jährlich 462,00 € (1.100 km x 0,42 €) beantragt werde. Zusätzlich werde auch die Absetzung der in den Jahren 2013 bis 2015 in Luxemburg bezahlten Lohnsteuer als Werbungskosten beantragt, da diese infolge fehlgeschlagener Rückforderungsversuche als Werbungskosten zu werten sei. In eventu werde die Anrechnung gemäß § 48 BAO auf die inländische Einkommensteuer beantragt.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2018 (bei der Abgabenbehörde eingelangt am 14.6.2018) erhob die steuerliche Vertretung des Bf. auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 4. Juni 2018; dazu wurde vorgebracht, dass im angefochtenen Bescheid die Bf. Einkünfte aus Luxemburg in Österreich der vollen Besteuerung unterzogen worden seien. Es werde nunmehr die Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß Art. 20 DBA Österreich-Luxemburg begehrt.

Der Bf. arbeite bei einer Firma in Luxemburg, welche die Formel 1-Rennen mit Catering versorge. Die Aufenthaltsdauer des Bf. bei den einzelnen Rennen betrage zwischen 10 und 14 Tagen. Es werde vorsorglich darauf hingewiesen, dass die Entscheidung des BFG

(Erkenntnis), GZ. RV/1100410/2014, vom 12. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2012 auf falschen Sachverhaltsannahmen beruhe. Dies sei bei der diesbezüglichen mündlichen Verhandlung auch nicht thematisiert worden. Das BFG behaupte im genannten Erkenntnis auf Seite 18 oben, dass die jeweilige Aufenthaltsdauer des Bf. bei den einzelnen Rennen zwischen zwei und vier Tage läge. Dies sei unrichtig und beruhe vermutlich auf einem Irrtum. Bei den Steuererklärungen seien hinsichtlich Reisespesen nur die Anfahrts- und Rückfahrtstage beansprucht worden, da während der übrigen Aufenthaltsdauer dem Bf. keine Kosten entstanden seien; es sei ihm alles bezahlt worden.

Die tatsächliche Situation sei nun so, dass sich die Tätigkeiten des Unternehmens bei den einzelnen Rennen jährlich wiederholten. Es komme immer wieder am gleichen Ort und zum gleichen Termin zu diesen Cateringleistungen des Luxemburger Unternehmens. Es sei dies als betriebsstättenbegründende Tätigkeit des Luxemburger Unternehmens zu qualifizieren, (one shot project; Verweis auf Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internat. Steuerrecht, Wien 2015). Dies bedeute nichts anderes, als dass der Bf. vom Luxemburger Unternehmen in die jeweiligen Betriebsstätten entsendet werde. Die Besteuerungshoheit liege deshalb nicht im Tätigkeitsstaat und nicht im Wohnsitzstaat, sondern im Entsendestaat. Tatsache sei, dass die kumulativen Voraussetzungen des Art. 14 (unselbständige Einkünfte) des DBA für eine Besteuerung in Österreich nicht erfüllt seien. Die Finanzverwaltung stütze sich in ihrer Rechtsmeinung auf den Passus *“für eine in dem anderen Staat ausgeübte unselbständige Tätigkeit ...”*, dh. die Finanz sei der Meinung, dass der Bf. infolge der Entsendung durch das Unternehmen zu den einzelnen Rennstrecken die Arbeit nicht in Luxemburg ausgeübt habe. Dieser Rechtsmeinung könne nicht gefolgt werden. Dieser Passus sei teleologisch auszulegen. Das Unternehmen, in welchem der Bf. beschäftigt sei, begründe auf den einzelnen Rennstrecken Betriebsstätten, was bedeute, dass der Bf. für dieses Unternehmen arbeite, bei welchem auch die Besteuerungshoheit verbleibe, ungeachtet der Tätigkeiten außerhalb von Luxemburg. So gesehen, werde die Tätigkeit virtuell in Luxemburg ausgeübt. Es sei zudem auch so, dass der Gehalt des Bf. den Gewinn des Unternehmens in Luxemburg schmälere. Das Besteuerungsrecht Österreichs sei in diesem Falle nur in Form des Progressionsvorbehaltes möglich.

Es werde weiters auf Art. 23 DBA Österreich-Luxemburg verwiesen, wonach die obersten Finanzbehörden verpflichtet seien, auf Grund dieses Artikels eine sachgerechte Lösung herbeizuführen, da sich infolge Weigerung von Luxemburg die abgezogene Lohnsteuer zurückzuzahlen, eine Doppelbesteuerung in Österreich eintrete. In diesem Sinne habe die Finanzverwaltung aktiv zu werden. Es werde jedoch zunächst die Ausscheidung des Luxemburger Einkommens aus der vollen Besteuerung in Österreich und die Anwendung des Progressionsvorbehaltes begehrt.

Mit (abweisenden bzw. teilweise stattgebenden) Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 vom 4. Februar 2019 behandelte das Finanzamt die luxemburgischen nichtselbständigen Einkünfte des Bf. weiterhin voll steuerpflichtig und

versagte den für die jeweilige Hin- und Rückfahrt beantragten Familienheimfahrtkosten mangels eines beruflichen Wohnsitzes in Luxemburg und unter Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 der in Luxemburg bezahlten Lohnsteuer die Anerkennung als Werbungskosten. Das im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit bei GG, ZN-GDE, für 2015 geltend gemachte Pendlerpauschale samt Pendlereuro wurde (so wie auch 2016) berücksichtigt.

In der Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2016 führte die Abgabenbehörde aus, dass gemäß Art 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg Luxemburg nur ein Besteuerungsrecht an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zukomme, soweit die Tätigkeit in Luxemburg ausgeübt worden sei (Arbeitsortprinzip, wonach der tatsächliche Ort der Arbeitsausübung maßgeblich sei, Verweis auf DBA-Kommentar Aigner/Kofler/Tumpel, Rz 1 zu Art. 15; eine Fiktion der Arbeitsübung im anderen Vertragsstaat in "teleologischer" Auslegung sei daher unzulässig). Überdies werde im Hinblick auf die erforderliche Dauerhaftigkeit bei einer nur wenige Tage dauernden, vorübergehenden Geschäftstätigkeit (one shot project) nach österreichischem Verständnis keine Betriebsstätte begründet (Verweis auf den bereits zitierten DBA-Kommentar, Rz 20 und 141 zu Art. 5). Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus denen sich ergebe, in welchem Umfang die Tätigkeit in Luxemburg ausgeübt worden sei. Da das in der Beschwerde behauptete Besteuerungsrecht Luxemburgs (oder eines anderen Staates) nicht nachgewiesen worden sei, seien die Einkünfte daher erklärungsgemäß zur Gänze in Österreich steuerpflichtig zu erfassen.

Mit Anbringen vom 14. Februar 2019 (bei der Abgabenbehörde eingelangt am 18.2.2019) wurde beantragt, die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig begehrte die steuerliche Vertretung des Bf. auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte die steuerliche Vertretung Nachstehendes (wörtlich) aus:

“Ich habe in meinem Schreiben vom 25. Jänner 2017 (nochmalige Kopieübersendung am 29. März 2018 an Frau BB) die Absetzung einer Fahrt nach Luxemburg (km-Gelder) beantragt. Herr Bf. musste sich jedes Jahr 1x einem Gesundheitscheck unterziehen und zu diesem Zweck mit Privatauto nach Luxemburg reisen. Auf dieses Begehren wurde überhaupt nicht eingegangen. Ich beantrage daher nochmals die Absetzung von 462,00 € Fahrtkosten (1.100 km a 0,42 €) sowie Reisespesen für zwei Tage und eine Nacht.

Was nun die Frage des Besteuerungsrechtes an den Bezügen des Herrn Bf. von der in Luxemburg ansässigen Fa. AB anbelangt, so verweise ich vollinhaltlich auf meine Beschwerde vom 11. Juni 2018 gegen den ESt-Bescheid 2016.

Es geht auch um die Frage, ob die einzelnen Rennstrecken für die Fa. AB Luxemburg eine Betriebsstätte begründen.

Ich verweise auf den Kommentar Aigner/Kofler/Tumpel, wo es zu Art. 15 Rz 46 heißt:

“Der in Art. 15(2) lit. c verwendete Begriff “Betriebsstätte” ist im Sinne des Art. 5 zu interpretieren.“ Er umfasst Dauerbetriebsstätten und temporäre Betriebsstätten.

Weiters heißt es im letzten Satz der Rz 46 (S 1106):

“Die aktuellen Entwicklungen iZm der Auslegung der 50 Jahre alten Betriebsstättendefinition im OECD-MK zeigen, dass der Begriff ständig aufgeweicht wird und die Anforderungen an den Bestand einer Betriebsstätte auf ein Minimum reduziert werden (Bendlinger).

Die Folge ist, dass auch das Besteuerungsrecht an den Bezügen der Arbeitnehmer wesentlich rascher in den Tätigkeitsstaat wandert,”

Was die Begründung von Betriebsstätten bei regelmäßig widerkehrenden, auch kurzfristigen Tätigkeiten anbelangt, darf ich auf Art. 5, Rz 123 und 124 verweisen.

Ein Blick auf die Rechtsprechung ausländischer Gerichte (Art. 5, Rz 128a) zeigt, dass zB der “Supreme court of India” gerade in Bezug auf Formel 1-Rennen bei auch nur kurzer Dauer der Ausführung, aber regelmäßig jedes Jahr wiederkehrend, eine Verfestigung stattfindet und eine Betriebsstätte angenommen werden kann.

Fakt ist, dass Herr Bf. seit mindestens 2010 bis incl. 2018 bei der Fa. AB auf regelmäßig wiederkehrenden Rennstrecken tätig war.

Es kann also von der Begründung von Betriebsstätten der Fa. AB auf den einzelnen Rennstrecken ausgegangen werden.

*Wenn nun ein Betriebsstättenstaat seine evtl. Besteuerungskompetenz nicht in Anspruch nimmt, hat **Österreich nicht das Recht, diese an sich zu reißen**. Dies ist ganz eindeutige Rechtsprechung.*

Bei Herrn Bf. wurde die Lohnsteuer für seine Tätigkeit auch außerhalb von Luxemburg von der Fa. AB, Luxemburg, einbehalten. M.E. zu Recht.

*Es ist nämlich der Art. 15(2) **aus der Sicht zu dem Verhältnis von Luxemburg zum Staat, wo ein Rennen stattfindet, zu betrachten und auszulegen**.*

Die Ausnahme von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat spricht für Luxemburg als Beschäftigungsstaat.

Auch der Verweis auf Rz 20 im Art. 5 ist nicht zielführend.

Die Fa. AB erbringt Cateringleistungen; es ist daher offensichtlich, dass ein fixer Standort, wenn auch nur für die Dauer der Veranstaltung, gegeben ist. Die Aktivitäten der Fa. AB fallen jedenfalls nicht unter den Negativkatalog der Rz 21:

Bloße Registrierung, Briefkastenfirma, Bankkonto, Telefon oder Faxanschluss.

Auch die genannte Rz 141 spricht eher für das Beschwerdebegehren (one shot projekt).

Offensichtlich ist der OECD-MK etwas unklar, sodass jedenfalls manche Staaten dies zum Anlass genommen haben, auch z.B. kurzfristige Cateringleistungen als betriebsstättenbegründend zu qualifizieren, bei Sport-Großereignissen, was ein Formel 1-Rennen zweifellos ist.

Nun zu Art. 15 des DBA bzw. OECD-MK (Art. 14 DBA Luxemburg-Ö):

*Zunächst darf ich doch erwähnen, dass es mir als kleiner Steuerberater nicht möglich ist, ein Besteuerungsrecht von Luxemburg zu beweisen, wie dies in der BVE bzw. in der Bescheidbegründung verlangt wird, sondern ich kann es nur behaupten. Etwas Unmögliches kann von mir nicht verlangt werden, somit ein **Verfahrensfehler**.*

Nach Abs. 1 hat grundsätzlich der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Nachdem man sich so darauf versteift, hätte bei wörtlicher Auslegung jener Staat das Besteuerungsrecht, wo die

Rennen stattfinden. Inwieweit dies in Anspruch genommen wurde, entzieht sich meiner Kenntnis. Jedenfalls hat Luxemburg das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Löhne und Gehälter der dort Beschäftigten an sich gerissen, m.E. zu Recht wie bereits erwähnt, da die Ausnahme vom Abs. 1 aus der Sicht Luxemburgs im Verhältnis zum Tätigkeitsstaat zu sehen ist. Somit kann der Wohnsitzstaat des Dienstnehmers nicht ins Spiel kommen.

Ich darf weiters auf Rz 30 zu Art. 15 im Kommentar verweisen, nach welcher es doch möglich ist, den Arbeitgeberbegriff in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu interpretieren, d.h. es soll sichergestellt werden, dass jenem Staat das Besteuerungsrecht zukommt, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird, und dies ist ganz eindeutig Luxemburg und nicht Österreich. In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung des VwGH, z.B. jene vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang also, dass die Bezüge des Dienstnehmers den Gewinn des beschäftigenden Unternehmens im Sitzstaat Luxemburg geschmälert haben. Fakt ist, dass keinerlei Anknüpfungspunkte für ein Besteuerungsrecht Österreichs bestehen, außer dem Wohnsitz des Herrn Bf..

Weder wird die Arbeit in Österreich ausgeübt noch die Lohnkosten von einer österr. Firma getragen.

Gerade auch der Abs. 2 des Art. 15 würde Österreich nur ein Besteuerungsrecht verschaffen, wenn zwar die Arbeit im anderen Staat ausgeübt, aber der Lohn von einer österr. Firma getragen würde.

Ich ersuche daher um Aufhebung der angefochtenen Bescheide und um Neuerlassung im Sinne meiner Beschwerden bzw. dieses Vorlageantrages - lediglich Progressionsvorbehalt für Österreich. ""

Mit Vorlagebericht vom 19. März 2019 legte das Finanzamt daraufhin - wie dem Bf. zu Handen seiner steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden unter Verweis auf die Beschwerdeverentscheidungen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 29. März 2019 wies die steuerliche Vertretung des Bf. in Erwiderung zur Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes im Vorlagebericht nochmals darauf hin, dass als Aufenthaltstage auf den einzelnen Rennstrecken nur die An- und Abreisetage, für welche Reisediäten beantragt worden seien, berücksichtigt worden seien und nicht die gesamte Aufenthaltsdauer; diese habe jeweils zwischen 10 und 14 Tagen betragen. Außerdem erklärte die steuerliche Vertretung, dass der Bf. nicht nur als Lkw-Fahrer tätig, sondern auch im Catering beschäftigt gewesen sei.

In der am 22. November 2022 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang

in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift samt angeschlossener Beilagen verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der Bf. in den Jahren 2013 bis 2016 für die luxemburgische Fa. AB CD tätig war und daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Er hatte seinen Wohnsitz in den Streitjahren in Österreich; er war unstrittig in Österreich ansässig.

Die Fa. AB CD übernimmt bzw. übernahm das Catering bei Sportgroßereignissen, unter anderem bei Formel 1-Veranstaltungen, hauptsächlich in Europa.

In diesem Sinne errichtete sie auch in den Streitjahren an den diversen F1-Austragungsorten ihre Baulichkeiten für die F1-Fahrer und ihre Mannschaften und versorgte diese mit Catering und Sonstigem. Die jeweilige Aufenthaltsdauer am einzelnen F1-Austragungsort betrug jeweils zwischen 10 und 14 Tagen.

Die Tätigkeit des Bf. bestand im Wesentlichen darin, im Auftrag seiner Arbeitgeberin (AB CD) die jeweiligen Formel 1-Veranstaltungen zu befahren und im Catering vor Ort mitzuhelfen.

Der Bf. ist im Zuge seiner Einsätze (2013: 13 Einsätze; 2014: 8 Einsätze; 2015: 5 Einsätze; 2016: 6 Einsätze) jeweils mit seinem Privat-Pkw nach TT (BL) gefahren, hat dort den Lkw seiner Arbeitgeberin übernommen, hat dann in Luxemburg die Ladung aufgenommen, ist in der Folge zum jeweiligen F1-Austragungsort gefahren und hat dort in den 10 bis 14 Tagen auch beim Catering mitgeholfen. Die Rückfahrt nach Z mit Entladung in Luxemburg erfolgte spiegelbildlich.

Lt. vorgelegtem (auf ein Jahr) befristetem Arbeitsvertrag war der Bf. gemäß Pkt. 1 verpflichtet, sich vor Beginn des Arbeitsverhältnisses einer Untersuchung durch das medizinische Personal des arbeitsmedizinischen Dienstes zu unterziehen. Nach Pkt. 3 des Arbeitsvertrages war der Arbeitsplatz des Bf. primär in den Geschäftsräumen am Gesellschaftssitz des Arbeitgebers, konnte jedoch je nach Bedarf des Arbeitgebers auch davon abweichen und insbesondere auch im Ausland sein.

Streit besteht im konkreten Beschwerdefall darüber, ob der Bf. in den Streitjahren mit seinen nichtselbstständigen luxemburgischen Einkünften - wie die Abgabenbehörde der Ansicht ist - in Österreich steuerpflichtig ist oder ob diese Auslandseinkünfte - wie von Seiten des Bf. vertreten wird - unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen sind.

Außerdem ist strittig, ob die in Luxemburg in den Streitjahren bezahlte Lohnsteuer als Werbungskosten Berücksichtigung finden oder in eventu gemäß § 48 BAO auf die inländische Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Streit besteht auch darüber, ob in den Beschwerdejahren einerseits (pro Rennsaison) Fahrtkosten iHv 462,00 € (1.100 km x 0,42 €) sowie Reisespesen für zwei Tage (2 x 35,30 €) und eine Nacht (22,70 €) im Zusammenhang mit einer jährlichen Fahrt nach Luxemburg (Gesundheitscheck) und andererseits Fahrtkosten (496 km x 0,42 € pro Einsatz) im

Zusammenhang mit Fahrten mit dem Privat-Pkw nach TT und retour als Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2016, RV/1100410/2014, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 hat das Bundesfinanzgericht bereits über die hier strittige Frage des Besteuerungsrechtes für 2012 entschieden; dabei hat der damals zuständige Richter ua. Folgendes erkannt:

“Die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht über diese Einkünfte zusteht, ist anhand des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Großherzogtum Luxemburg, BGBl. 1964/54 (DBA-Luxemburg), zu entscheiden. Die maßgeblichen Bestimmungen für die Beurteilung dieser Frage sind die Artikel 14 Abs. 1 und 14 Abs. 2 DBA-Luxemburg.

Gemäß Artikel 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg hat bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit, die eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten bezieht, dieser Staat das Besteuerungsrecht, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so werden die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert.

Ungeachtet dessen werden gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA-Luxemburg Vergütungen, die eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten für eine in einem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat 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 in dem anderen Staat seinen Wohnsitz hat und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.*

Der Bf. hatte im Jahr 2012 unstrittig seinen Wohnsitz in Österreich. Gemäß Artikel 14 Abs. 1 erster Satz DBA-Luxemburg hat daher Österreich als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht. Art. 14 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Luxemburg, der das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zuweist, kommt im Beschwerdefall nicht zur Anwendung. Tätigkeitsstaat ist der Staat, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird. Daher scheidet Luxemburg als Tätigkeitsstaat aus, weil der Bf. nie in Luxemburg tätig war. Den Staaten, in denen der Bf. tatsächlich tätig war, kommt das Besteuerungsrecht ebenfalls nicht zu, weil nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Staaten das Besteuerungsrecht ebenso wie nach dem DBA-Luxemburg nur dann dem Tätigkeitsstaat zusteht, wenn nicht die Voraussetzungen wie in Art. 14 Abs. 2 DBA-Luxemburg vorliegen. Der Bf. hat sich aber in keinem dieser Staaten länger als 183 Tage aufgehalten noch

hatte die Arbeitgeberin des Bf. in einem dieser Staaten ihren Sitz oder eine Betriebsstätte, die den Lohnaufwand wirtschaftlich getragen hätte. Da alle diese (Negativ-) Voraussetzungen vorliegen, kommt Artikel 14 Abs. 1 erster Satz DBA-Luxemburg zur Anwendung.

Das vom Steuervertreter des Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2013, 2009/13/2013, ist nicht einschlägig, weil in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt der Arbeitnehmer von seiner Arbeitgeberin in Österreich zu ihrer Tochtergesellschaft in der Slowakei entsandt wurde, wo dieser die Tätigkeit dann an weniger als 183 Tagen tatsächlich ausgeübt hat. Die strittige Frage war in diesem Fall lediglich, ob die Tochtergesellschaft in der Slowakei als Arbeitgeberin im Sinne des Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR anzusehen war oder nicht, wobei für den VwGH maßgeblich war, wer die Vergütung wirtschaftlich getragen hat. Diese Frage stellt sich im Beschwerdefall nicht.

Das Besteuerungsrecht über die luxemburgischen Einkünfte des Bf. steht daher Österreich zu.“

Der erkennende Richter schließt sich diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann vor diesem Hintergrund den gegenständlichen Beschwerden in puncto Besteuerungsrecht kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber dem vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten, das Jahr 2012 betreffenden Sachverhalt nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg dem Ansässigkeitsstaat (im konkreten Fall unstrittig Österreich) das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zuweist, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Die genannte Bestimmung legt damit fest, dass Einkünfte aus Dienstverhältnissen grundsätzlich in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Der Tätigkeitsstaat hat daher ein vorrangiges Besteuerungsrecht für jene Einkunftsteile, die eine Nahebeziehung zu diesem aufweisen. Dem Ansässigkeitsstaat verbleibt somit das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat, in Drittstaaten und aus generellen Vergütungen, die zwar auf Grund des Arbeitsverhältnisses fließen, jedoch keinem Tätigkeitsstaat zuzuordnen sind. Das *“Ausüben einer Arbeit“* setzt ein persönliches Tätigwerden im jeweiligen Vertragsstaat voraus; die Tätigkeit wird regelmäßig dort ausgeübt, wo sich der Arbeitnehmer physisch im Zeitpunkt der Ausübung aufhält. Unmaßgeblich ist, woher oder wohin die Zahlung des Arbeitslohnes geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang, dass die erzielten Einkünfte unmittelbar und schwerpunktmäßig auf eine im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit zurückzuführen ist. Mangels entsprechender Anhaltspunkte bzw. Nachweise für ein tatsächliches persönliches Tätigwerden des Bf. in Luxemburg scheidet Luxemburg im konkreten Fall zu Recht als Tätigkeitsstaat aus.

Art. 14 Abs. 2 DBA-Luxemburg wie auch diesbezügliche Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen mit den F1-Austragungsstaaten verlagert bzw. verlagern das

Besteuerungsrecht vom Tätigkeitsstaat (hier: die F1-Austragungsstaaten) dann wieder auf den Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) zurück, wenn sich der bf. Bezugsempfänger innerhalb des Steuerjahres weniger als 183 Tage im anderen Tätigkeitsstaat aufhält, wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat nicht ansässig ist und auch im Tätigkeitsstaat keine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet wurde. Nur wenn alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen, verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Österreich). Zweck dieser Ausnahmeregelung ist es, dem Quellenstaat nur dann die Arbeitslöhne zur Besteuerung zu überlassen, wenn die Aktivitäten des Arbeitnehmers (Bf.) dort eine *ausreichende Intensität* erreichen.

Der Umstand, dass die Aufenthaltsdauer des Bf. bei den einzelnen Rennen bzw. an den jeweiligen Veranstaltungsorten statt zwischen zwei und vier Tagen richtigerweise zwischen 10 und 14 Tagen betrug, vermag an den Einschätzungen des Finanzgerichtes in der das Jahr 2012 betreffenden Beschwerdeentscheidung nichts zu ändern. Der Bf. hat sich jedenfalls in keinem der Staaten, in welchen die einzelnen F1-Rennen stattfanden, länger als 183 Tage aufgehalten noch hatte seine Arbeitgeberin in einem dieser Staaten eine Betriebsstätte, *die den Lohnaufwand auch wirtschaftlich getragen hätte*.

Abgesehen davon muss für das Vorliegen einer Betriebsstätte (isd Art. 5 DBA-Luxemburg bzw. § 29 BAO) eine bestimmte feste örtliche Anlage oder Einrichtung, über welche der Unternehmer eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt, vorhanden sein (statisches Element); diese muss dem Betrieb auf welche Art auch immer unmittelbar dienen (funktionelles Element) und nicht nur von kurzer vorübergehender Dauer sein (zeitliches Element).

Bezogen auf dieses zeitliche Element wird eine Betriebsstätte generell erst ab einer gewissen zeitlichen Intensität der Geschäftstätigkeit angenommen. Das Engagement muss sohin eine gewisse Dauerhaftigkeit bzw. Beständigkeit aufweisen. Dabei hat sich allgemein - in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis - die Vorstellung von einer *mindestens sechs Monate* andauernden Geschäftstätigkeit bzw. physischer Mindestpräsenz innerhalb des betreffenden Jahres durchgesetzt (vgl. zB VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; siehe dazu auch Ritz/Koran, BAO⁷, § 29 Rz 3).

Die im konkreten Fall vorliegende zeitlich begrenzte, vorübergehende (im Vergleich zur Gesamtdauer eines Jahres kurze) Verbindung (Präsenz von 10 bis 14 Tagen pro Rennen bzw. Veranstaltungsort) des gegenständlichen Unternehmens mit dem jeweiligen F1-Austragungsstaat pro Jahr stellt jedenfalls noch nicht jene ausreichend starke Verwurzelung dar, die eine Besteuerung in diesem Staat rechtfertigte und kann sohin nicht von einer (auf Dauer angelegten) Betriebsstätte ausgegangen werden.

Zum Beschwerdepunkt, ob die in Luxemburg in den Streitjahren bezahlte Lohnsteuer als Werbungskosten Berücksichtigung finden oder in eventu gemäß § 48 BAO auf die inländische Einkommensteuer angerechnet werden kann, ist Folgendes zu sagen:

Der erkennende Richter schließt sich in diesem Zusammenhang einerseits den Ausführungen des Finanzamtes an, wonach gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ua. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern ausdrücklich bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Andererseits ist für den Bf. auch mit dem gegenständlichen Eventualantrag nichts gewonnen, zumal auch eine solche Anrechnung nicht in Betracht kommt. Eine Anrechnung der in einem anderen Staat bezahlten Steuern auf die im Inland zu entrichtende Einkommensteuer wäre nur möglich, soweit die zur Anwendung gelangenden Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Anrechnung vorsehen. Eine solche Anrechnung der Steuern nach dem DBA-Luxemburg ist jedoch nicht möglich.

Eine Berücksichtigung einer weiteren *Steuerpflicht* im Ausland kann außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls gemäß § 48 BAO erfolgen. Danach kann allein der Bundesminister für Finanzen unter bestimmten Umständen bestimmte Gegenstände der *Abgabenerhebung* ganz oder teilweise aus der *Abgabepflicht* ausscheiden, wenn ein *Abgabepflichtiger* der *Abgabenhoheit* mehrerer Staaten unterliegt. Das Bundesfinanzgericht hat diese Möglichkeit nicht.

Im Hinblick auf die Frage, ob in den Beschwerde Jahren einerseits (pro Rennsaison) Fahrtkosten iHv 462,00 € (1.100 km x 0,42 €) sowie Reisespesen für zwei Tage (2 x 35,30 €) und eine Nacht (22,70 €) im Zusammenhang mit einer jährlichen Fahrt nach Luxemburg (Gesundheitscheck) und andererseits Fahrtkosten (496 km x 0,42 € pro Einsatz) im Zusammenhang mit Fahrten mit dem Privat-Pkw nach TT und retour als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist Folgendes zu sagen:

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei Kfz-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt.

Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für Fahrten auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht berücksichtigt werden.

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber) eine ebenso verlässliche Beurteilung möglich ist.

Wie oben sachverhaltsdarstellend aufgezeigt wurde, stellten sich die Arbeitseinsätze des Bf. für seine luxemburgische Arbeitgeberin insofern dar, als er jeweils mit seinem Privat-Pkw zur Übernahme des Lkws seiner Arbeitgeberin nach TT (BL) und von dort mit dem Lkw - nach Aufnahme der Ladung in Luxemburg - zum jeweiligen F1-Austragungsort gefahren ist; dort hat er 10 bis 14 Tage lang beim Catering mitgeholfen. Die Rückfahrt nach Z mit Entladung in Luxemburg erfolgte spiegelbildlich.

Die steuerliche Vertretung des Bf. hat glaubwürdig die berufliche Veranlassung der in Rede stehenden Fahrten mit dem Privat-Pkw dargetan; auch von Seiten der Abgabenbehörde wurde die berufliche Bedingtheit im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt. Entsprechende beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen können sohin mit dem amtlichen Kilometergeld angesetzt werden.

Anders verhält es sich im Hinblick auf die strittigen Reisekosten im Zusammenhang mit der jährlichen Fahrt nach Luxemburg (Gesundheitscheck). Abgesehen davon, dass die steuerliche Vertretung des Bf. diesbezügliche Werbungskosten im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht mehr dezidiert geltend machte, hat sie auch eingeräumt, dass es durchaus möglich sei, dass der Bf. im Zuge dieser Fahrten in einer arbeitgebereigenen Unterkunft übernachtet habe. Von Seiten des Bf. konnte damit nicht zweifelsfrei dargetan werden, dass ihm im Zusammenhang mit diesen jährlichen Fahrten zum Gesundheitscheck überhaupt entsprechende Reisekosten (Verpflegungsmehraufwand, Nächtigungskosten) entstanden sind, sohin ihm real erwachsen sind und ihn wirtschaftlich belastet haben. An dieser Stelle sei erwähnt, dass es Sache desjenigen ist, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Dem Bf. wäre im konkreten Fall ein entsprechender Nachweis seiner Reisekosten durchaus zumutbar gewesen.

Zur Frage, ob es sich bei den in Rede stehenden Fahrten um solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, war zu berücksichtigen, dass Arbeitsstätte grundsätzlich jener Ort ist, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Das Vorliegen einer Arbeitsstätte setzt sohin voraus, dass dieser Ort vom Arbeitnehmer auch *mit einer gewissen Nachhaltigkeit* aufgesucht wird.

In diesem Sinne sind beispielsweise auch zeitraumbezogene regelmäßige Tätigkeiten von Außendienstmitarbeitern, die jeden Montag zumindest mehrere Stunden im Betrieb des Arbeitgebers etwa zu Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen anwesend waren, geeignet, um den Betrieb als Arbeitsstätte zu qualifizieren. Wird hingegen ein Betrieb von einem Reisenden nur zwecks Aufladens der Muster und Ware aufgesucht und verrichtet der Arbeitnehmer damit im Betrieb nicht Innendienst, stellt diese Fahrt nicht eine solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar (vgl. dazu Jakom/Ebner EStG, 2022, § 16 Rz 25, mwN).

Nach Ansicht des erkennenden Richters liegt im konkreten Fall sowohl in Bezug auf Luxemburg als auch hinsichtlich TT keine Arbeitsstätte vor, zumal einerseits das Aufsuchen der Luxemburger Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch berufliche Obliegenheiten (Be- und Entladen des Lkws; für ein tatsächliches persönliches Tätigwerden des Bf. bzw. für eine entsprechende Innendiensttätigkeit gab es keine Anhaltspunkte und wurde diesbezügliches von Seiten des Bf. auch nicht behauptet) und andererseits TT nur durch die Übernahme bzw. Abgabe des Lkws veranlasst war *und* die fraglichen Orte lediglich gelegentlich bzw. bezogen auf das jeweilige Beschwerdejahr nur in geringem Umfang (2013: 13 Einsätze; 2014: 8 Einsätze; 2015: 5 Einsätze; 2016: 6 Einsätze) aufgesucht wurden. Die in Rede stehenden Fahrten des Bf. sind daher mangels nachhaltigen Tätigwerdens an diesen fraglichen Orten nicht als Fahrten zur Arbeitsstätte zu beurteilen und waren sohin in den Beschwerdejahren die geltend gemachten Fahrtkosten [Luxemburg: **462,00 €** (1.100 km x 0,42 €) **jährlich**; TT: **208,32 €** (496 km x 0,42 €) **pro Einsatz**] als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gleichsam schließt sich das Finanzgericht auch der (nunmehr) unstrittigen Einschätzung und Vorgehensweise der Abgabenbehörde betreffend die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten und hinsichtlich der im Zusammenhang mit der bf. Tätigkeit bei GG, ZN-GDE, geltend gemachten Pendlerpauschale samt Pendlereuro an.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. Dezember 2022