

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden *VS*, die Richterin *Ri*, sowie die fachkundigen Laienrichter *LRiA* und *LRiB* in der Beschwerdesache *Bf*, vertreten durch *SteuerlVertr*, über die Beschwerden vom 25. Februar 2019 und vom 7. Jänner 2020 gegen die Bescheide des *FA* (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und vom 29. November 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, *St.Nr. Bf.* in Anwesenheit der Schriftführerin *Sf* zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zur Einkommensteuer für das Jahr 2016:

In einer Beilage zur **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung des Jahres 2016** brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) erläuternd vor, dass sie für ihren Arbeitgeber, die *XY* (Austria) GmbH, seit 1.1.2016 in Slowenien tätig sei. Sie habe während ihrer Auslandstätigkeit ihren Wohnsitz in Österreich behalten und keinen Wohnsitz in Slowenien begründet. Österreich sei daher ihr Ansässigkeitsstaat. Österreich stehe daher das Besteuerungsrecht an ihrem

Welteinkommen zu. Slowenien habe lediglich das Recht, bestimmte Einkunftsquellen aus Slowenien zu besteuern. Dazu wies die Bf. als laufende Bezüge unter der Kennzahl 245 einen Betrag von 61.404,64 EURO und als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Progressionsvorbehalt unter der Kennzahl 453 einen Betrag von 64.127,45 EURO aus.

Über Vorhalt gab die Bf. mit **Schriftsatz vom 20.12.2018** ergänzend bekannt, dass sie von ihrem Arbeitgeber, der *XY* (Austria) GmbH, ab 1.1.2016 nach Slowenien entsendet worden sei. Sie sei als Managing Director *ab* Slowenien/Kroatien in der österreichischen Betriebsstätte *XY* (Austria) GmbH und der slowenischen Betriebsstätte *xy* Slovenia tätig und sei im Jahr 2016 ganzjährig nach Slowenien entsandt gewesen. Die Bf. habe im Jahr 2016 von insgesamt 261 Arbeitstagen 120 Arbeitstage in Österreich und Drittstaaten und 141 Tage in Slowenien verbracht. Die Gehaltskosten der Bf. seien im Jahr 2016 von ihrem Arbeitgeber *XY* (Austria) GmbH zur Gänze an die *XY* d.o.o. in Slowenien weiterverrechnet worden. Somit gelte die *XY* d.o.o. in Slowenien – unabhängig vom formalrechtlichen Dienstverhältnis – als wirtschaftlicher Arbeitgeber der Bf., da diese wirtschaftliche den Arbeitslohn trage. Die 141 in Slowenien verbrachten Arbeitstage seien somit in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. Die auf die 141 Arbeitstage in Slowenien entfallenden slowenischen Einkünfte seien im Auslandslohnzettel L8 erklärt und dem zuständigen Finanzamt gemeldet worden. Sie seien in Slowenien nachversteuert worden. Dazu wurden die entsprechenden slowenischen Steuererklärungen angeschlossen.

Mit Datum 15.1.2019 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016**, mit dem entgegen dem Begehren der Bf. die gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Bf. laut Kennzahl 245 in Höhe von 125.533,30 EURO angesetzt wurden.

In ihrer innerhalb verlängerter Frist eingebrachten **Beschwerde** vom 25.2.2019 wendet sich die Bf. gegen die Festsetzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich in Höhe von 125.533,30 EURO (KZ 245) und beantragte, die auf das Ausland entfallenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 64.127,45 EURO (KZ 245) von der Besteuerung in Österreich freizustellen und die übermittelten österreichischen Lohnzettel L1 sowie L8 für das Jahr 2016 aufzunehmen und die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mit 61.404,64 EURO (KZ 245) zu berücksichtigen. Österreich habe das Besteuerungsrecht für einen Betrag von 78.615,63 EURO (= laufender Bezug von 61.404, 64 EURO zuzüglich sonstiger Bezug abzüglich Sozialversicherungsbeiträge von 17.210,99 EURO), die restlichen Bezüge unterlägen der Besteuerung in Slowenien. Begründend wurde vorgebracht wie im Vorhalteverfahren.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 17.9.2019 als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die *XY* d.o.o. Slowenien ebenso wie die *XY* (Austria) GmbH zum Konzern der *XXY* gehöre. Im Dienstvertrag der Bf. mit der *XY* (Austria) GmbH sei u.a. Folgendes geregelt:

2. Dienstverrichtung und Tätigkeitsbereich

2.1. Sie sind als Managing Director *ab* Slowenien/Kroatien für diese Länder in unserem Unternehmen tätig. Sie verpflichten sich, alle mit dieser Position verbundenen Aufgaben gewissenhaft und unter steter Bedachtnahme auf die Interessen des Dienstgebers zu erfüllen und sowie alle Ihnen diesbezüglich vom Dienstgeber bzw. Ihren Vorgesetzten erteilten Weisungen und Richtlinien genau zu befolgen, insbesondere soweit dadurch Ihre Dienstleistung, Ihr Verhalten im Betrieb oder die Ordnung der Betriebsverhältnisse berührt werden. Diese Position ist mit dem von der Gesellschaft festgelegten *Level* bewertet. Die Festlegung des *Level* unterliegt einem jederzeitigen Änderungsvorbehalt durch die Gesellschaft.

2.2. Der Dienstgeber ist berechtigt, Ihren Tätigkeitsbereich bzw. die derzeit geltende Funktionsbeschreibung – unter Bedachtnahme auf Ihre Qualifikation – abzuändern sowie Sie in andere Abteilungen des Betriebes zu versetzen, sofern diese Änderung für sie zumutbar ist.

3. Dienstort

3.1. Als Dienstort gilt der Firmensitz der slowenischen Gesellschaft – *OrtA*. Sie erklären sich bereit, auf Anordnung des Dienstgebers Dienstreisen im In- und Ausland durchzuführen.

3.2. Der Dienstgeber ist berechtigt, Sie auch an anderen Orten im In- und Ausland, insbesondere in anderen Betriebsstätten des Dienstgebers sowie bei Unternehmen, an denen der Dienstgeber beteiligt ist, oder die am Dienstgeber beteiligt bzw. mit diesem verbunden sind, vorübergehend einzusetzen, sofern dadurch die täglichen An- und Abreisezeiten nicht unzumutbar verlängert werden oder der Dienstgeber Ihnen den dadurch entstandenen Mehraufwand abgilt bzw. der Dienstgeber seinen Standort verlegt.

Der VwGH habe mit Erkenntnis Zl. 2009/13/0031 entschieden, dass der Begriff „Arbeitgeber“ im Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen (183-Tage-Klausel) im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen sei. Das zitierte Erkenntnis gelte aber nur für echte Fälle einer Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine „Passivleistung“ des entsendenden Unternehmens, nicht hingegen für „Aktivleistungen“ wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen. Im gegenständlichen Fall sei der im Dienstvertrag angeführten Tätigkeitsbeschreibung nicht zu entnehmen, dass eine reine Arbeitskräfteüberlassung und damit „Passivleistung“ von Seiten der österreichischen *XXY* vorliege. Vielmehr gehe aus der Tätigkeitsbeschreibung hervor, dass es sich bei den von der Bf. zu erbringenden Leistungen ihrem Charakter nach um Aktivleistungen handle. Aus der Textierung im Dienstvertrag lasse sich ableiten, dass die Entsendung der Bf. zur slowenischen Gesellschaft im Interesse der österreichischen Gesellschaft erfolgt sei und damit ein aktives Einwirken der österreichischen Gesellschaft auf die Geschäftsführung der slowenischen Gesellschaft bezweckt worden sei. Die wirtschaftliche Kostentragung - die im Übrigen nicht nachgewiesen sei - alleine könne nicht ausreichen, die zahlende Gesellschaft zum Arbeitgeber der entsandten Mitarbeiter zu erklären.

Da die Bf. im Jahr 2016 nicht mehr als 183 Tage in Slowenien tätig gewesen sei, unterlägen die gesamten Einkünfte dieses Jahres der Besteuerung in Österreich.

Die Bf. stellte mit Datum 6.4.2020 innerhalb verlängerter Frist einen **Vorlageantrag** und legte folgende Unterlagen vor:

Ein Hosting Service Agreement abgeschlossen zwischen der *XY* (Austria) GmbH und der *xy* d.o.o.: Dort werde unter Punkt 1.1.(ii) vereinbart, dass die Leistungen nur auf Kosten und zugunsten der empfangenden Gesellschaft geleistet würden. Unter Punkt 2.1. werde vereinbart, dass die Angestellten der österreichischen Gesellschaft Leistungen für die slowenische Gesellschaft erbringen. Es werde somit klargestellt, dass sich die österreichische Gesellschaft zur Arbeitskräfteüberlassung verpflichte und kein Werkvertrag vorliege.

Die Buchungsbelege des Jahres 2016: Diese seien die Basis für die Kostenweiterbelastung. Jene Personalkosten seien vollumfänglich an die slowenische Gesellschaft weiterverrechnet worden.

Die Rechnungen für das Jahr 2016: Darin seien die Personalkosten der Bf. (und einer weiteren Person) nach Slowenien weiterbelastet worden.

Ergänzend wurde vorgebracht: Nach dem Erkenntnis des VwGH Zl. 2009/13/0031 sei davon auszugehen, dass bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung der Beschäftiger (Gestellungsnehmer) – unabhängig vom formalrechtlichen Dienstverhältnis zum Überlasser (Gesteller) – als wirtschaftlicher Arbeitgeber gelte, wenn er letztlich den Arbeitslohn wirtschaftlich (z.B. im Wege der Verrechnung einer Gestellungsvergütung) trage. Damit werde die so genannte 183-Tage-Regel gemäß Doppelbesteuerungsabkommen de facto unanwendbar und der jeweilige Arbeitnehmer werde im vorübergehenden Tätigkeitsstaat steuerpflichtig. Im Erlass des BMF vom 12.6.2014 zum wirtschaftlichen Arbeitgeber werde bei Outbound-Fällen klargestellt, dass die Verpflichtung zur Steuerfreistellung dann bestehe, wenn der Tätigkeitsstaat (Beschäftigterstaat) den Beschäftiger als Arbeitgeber im Sinne der 183-Tage-Klausel werte und beide Staaten von einer Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat ausgingen. Könne eine steuerliche Erfassung im Beschäftigterstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, sei davon auszugehen, dass die genannten Voraussetzungen für die Steuerfreistellung in Österreich erfüllt seien. Im gegenständlichen Fall liege der entsprechende Besteuerungsnachweis der Behörde vor. Da sowohl die österreichische als auch die slowenische Gesellschaft Tochtergesellschaften der *XXY* Holding GmbH seien, sei die Entsendung einer Arbeitnehmerin als Geschäftsführer im Zweifelsfall als Passivierung auszulegen (Hinweis auf Salzburger Steuerdialog 2015 Ergebnisunterlage internationales Steuerrecht). In der Beschwerdeentscheidung werde ausgeführt, dass die Tätigkeit der Bf. im Interesse der österreichischen Gesellschaft erfolge. Dazu werde angemerkt, dass diese vertragliche Gestaltung deshalb gewählt worden sei, weil in Slowenien auf Grund

nationaler Vorschriften keine Verpflichtung für den Abschluss eines slowenischen Dienstvertrages bestehe.

Festgehalten werde auch noch, dass in dieser Sache kein Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Slowenien durchgeführt worden sei und in Slowenien die Einkünfte besteuert worden seien.

In eventu werde beantragt, die ausländische Steuer in Höhe von 16.398,64 EURO anzurechnen.

Das Finanzamt erließ einen weiteren **Vorhalt**, den die Bf. mit **Schriftsatz vom 31.7.2020** im Wesentlichen wie folgt beantwortete:

Bei der österreichischen und der slowenischen Gesellschaft handle es sich um Schwestergesellschaften innerhalb eines Konzerns. Die Muttergesellschaft befinde sich in *LandB*. Eine weitere Konzerngesellschaft in der *LandC* übe eine übergeordnete Funktion (Head Office) für Osteuropatätigkeiten aus. Aus dieser Konstellation ergebe sich, dass der österreichischen Gesellschaft keine beherrschende Stellung an der slowenischen Gesellschaft zukomme. In der slowenischen Gesellschaft erfolge die Tätigkeit der Bf. als Geschäftsführerin im Rahmen der wirtschaftlichen Vorgaben der Konzernmutter und nicht im Auftrag der österreichischen Gesellschaft. Die Konzernmutter in *LandB* erteile grundsätzliche Zielsetzungen, welche unter Einhaltung der Budgetvorgaben in der slowenischen Gesellschaft umgesetzt werden sollen.

In Beantwortung der konkret gestellten Fragen des Finanzamtes wurde ausgeführt:

Als Geschäftsführerin unterliege die Bf. keinen direkten Weisungen, sondern Zielvorgaben, die sie bestmöglich zu erfüllen habe. Diese Vorgaben erfolgten für den gesamten Konzern durch das Head Office in der *LandC*. Die Geschäftszahlen berichte die Bf. an das Head Office und die Muttergesellschaft. Eine Berichtspflicht bestehe nicht gegenüber der österreichischen Gesellschaft sondern ausschließlich gegenüber dem Head Office und der Muttergesellschaft. Disziplinarische Maßnahmen könnten vom Head Office und der Muttergesellschaft gesetzt werden. Die notwendigen Arbeitsmittel für die Tätigkeit würden von der slowenischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden. Die Urlaubs- und Arbeitsplanung erfolge von der Bf. selbständig unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Erfordernisse der slowenischen Gesellschaft und in Abstimmung mit der Vertretung. Die Bf. sei zu dem Schluss gekommen, dass sie ihre Einkünfte in Slowenien versteuern müsse, auf Grund einer ausführlichen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters in Slowenien. Hauptpunkt darin sei, dass das aufnehmende Unternehmen die Verantwortung und das Risiko für den Erfolg der Leistungen des Arbeitnehmers trage. Und auch auf Grund der Tatsache, dass die Gehaltskosten an die slowenische Gesellschaft weiterverrechnet worden seien, werde in der Stellungnahme der slowenischen steuerlichen Vertretung festgestellt, dass die Bf. in Slowenien steuerpflichtig sei.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. In dem dazu erstellten **Vorlagebericht**, beantragte es die Abweisung der Beschwerde. Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass die Bf. ihre Angaben zur Weisungsgebundenheit und Berichtspflicht sowie der disziplinären Verantwortlichkeit gegenüber dem Head Office und der Muttergesellschaft nicht nachgewiesen habe. Vielmehr bestehe gemäß Punkt 2.1. des Dienstvertrages gegenüber der österreichischen Gesellschaft eine Weisungsgebundenheit. Die Darstellung der Bf., dass die notwendigen Arbeitsmittel von der slowenischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt würden, widerspreche Punkt 7 des Dienstvertrages, wonach die Arbeitsmittel von der österreichischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt würden. Dazu zähle auch ein Dienstfahrzeug. Die Kosten dafür würden auf Grund eines Hosting Service Agreements an die slowenische Gesellschaft weiterverrechnet. Mündliche Nebenabreden zum Dienstvertrag gäbe es laut Dienstvertrag nicht.

Zur Einkommensteuer für das Jahr 2017:

In einer Beilage zur **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung des Jahres 2017** brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) erläuternd vor, dass sie für ihren Arbeitgeber, die *XY* (Austria) GmbH, seit 1.1.2016 in Slowenien tätig sei. Sie habe während ihrer Auslandstätigkeit ihren Wohnsitz in Österreich behalten und keinen Wohnsitz in Slowenien begründet. Österreich sei daher ihr Ansässigkeitsstaat. Österreich stehe daher das Besteuerungsrecht an ihrem Welteinkommen zu. Slowenien habe lediglich das Recht, bestimmte Einkunftsquellen aus Slowenien zu besteuern. Dazu wies die Bf. als laufende Bezüge unter der Kennzahl 245 einen Betrag von 86.887,36 EURO und als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Progressionsvorbehalt unter der Kennzahl 453 einen Betrag von 64.606,63 EURO aus.

Mit Datum 29.11.2019 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017**, mit dem entgegen dem Begehren der Bf. die gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Bf. laut Kennzahl 245 in Höhe von 151.493,99 EURO der Besteuerung unterworfen wurden. Zusätzlich setzte das Finanzamt ausländische - dem Progressionsvorbehalt unterliegende - Einkünfte in Höhe 64.606,63 EURO an.

In ihrer innerhalb verlängerter Frist eingebrachten **Beschwerde** vom 7.1.2020 wendet sich die Bf. gegen die Festsetzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich in Höhe von 151.493,99 EURO (KZ 245) und beantragte, die auf das Ausland entfallenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 64.606,63 EURO (KZ 245) von der Besteuerung in Österreich freizustellen und die übermittelten österreichischen Lohnzettel L1 sowie L8 für das Jahr 2017 aufzunehmen und die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mit 86.887,36 EURO (KZ 245) zu berücksichtigen. Österreich habe das Besteuerungsrecht für einen Betrag von 94.756,78 EURO (= laufender Bezug von 86.887,36 EURO zuzüglich sonstiger Bezug abzüglich Sozialversicherungsbeiträge von 7.869,42 EURO), die restlichen Bezüge unterlägen der Besteuerung in Slowenien. Die Bf. habe im Jahr 2017 von insgesamt 260 Arbeitstagen 157

Arbeitstage in Österreich und Drittstaaten und 103 Arbeitstage in Slowenien verbracht. Begründend wurde vorgebracht wie für das Jahr 2016. Angeschlossen waren die Rechnungen über die Weiterverrechnung der Personalkosten an die slowenische Gesellschaft und die slowenischen Steuererklärungen für das Jahr 2017.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 18.9.2020 als unbegründet ab. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen im Vorlagebericht für das Jahr 2016 verwiesen.

Dagegen brachte die Bf. mit Datum 7.1.2020 innerhalb verlängerter Frist einen **Vorlageantrag** ein. In diesem Antrag wurde auch angemerkt, dass das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid die slowenischen Bezüge doppelt berücksichtigt habe (als inländische Einkünfte und als Progressionseinkünfte).

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. In dem entsprechenden **Vorlagebericht** verwies es auf seine Ausführungen im Vorlagebericht zum Jahr 2016.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Artikel 3 und 15 des DBA-Slowenien (BGBl. III 1999/4) lauten auszugsweise:

Artikel 3

Allgemeine Definitionen

....

(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 nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

...

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 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 in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

...

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bf. in den Streitjahren in Österreich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig war und Österreich auch der Ansässigkeitsstaat war. Strittig ist, ob Slowenien (zum Teil) ein Besteuerungsrecht an den gegenständlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat. Im konkreten stellt sich die Frage, ob die slowenische Gesellschaft „Arbeitgeber“ im Sinne des Artikel 15 Abs. 2 lit. b des DBA-Slowenien ist.

Unbestritten ist, dass die Bf. in einem Dienstverhältnis zur österreichischen Gesellschaft steht und im Wege eines „Hosting Service Agreements“ von der österreichischen Gesellschaft der slowenischen Gesellschaft überlassen wurde und dort tätig wurde. Letztlich unbestritten - und durch im Verfahren vorgelegte Unterlagen auch gestützt - ist überdies das Faktum, dass die slowenische Gesellschaft der österreichischen Gesellschaft die Personalkosten der Bf. vollumfänglich ersetzt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 bei einer derartigen Konstellation auf Basis des DBA-CSSR (welches dem DBA-Slowenien in den Bezug habenden Bestimmungen wortgleich entspricht) dargelegt:

Da dem DBA-CSSR keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen ist, ging die belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten

"Arbeitgeberbegriff" jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ sie außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).

Das entscheidende Kriterium für den Verwaltungsgerichtshof bei einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung ist also die Kostentragung der aufnehmenden Gesellschaft, da üblicherweise im Rahmen der Personalentsendung die anfallenden Personalkosten weiterverrechnet werden, was auch im gegenständlichen Fall unstrittig zutrifft. Dass, wie die belangte Behörde (Unabhängiger Finanzsenat) im Erkenntnisfall argumentierte, die österreichische Gesellschaft alle wesentlichen Belange dienstrechtlicher und arbeitsrechtlicher Natur innegehabt habe, spielte vor dem Höchstgericht keine Rolle.

Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat auch schon Eingang in die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes gefunden. So hat das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis BFG 16.8.2018, RV/7104973/2017 auf Basis dieser höchstgerichtlichen Auffassung im Falle einer Entsendung eines Arbeitnehmers von einer deutschen Gesellschaft an eine österreichische Gesellschaft ausgesprochen, dass jener Teil der Einkünfte dieses Arbeitnehmers, der auf seine Tätigkeit in Österreich entfällt, der österreichischen Besteuerung unterliegt, weil feststand, dass die österreichische Gesellschaft den Personalaufwand getragen hat.

Damit ist aber an sich schon über die gegenständlichen Beschwerden zu Gunsten der Bf. entschieden. Das maßgebliche Kriterium der Kostentragung durch die slowenische Gesellschaft ist erfüllt. Diese ist daher der wirtschaftliche Arbeitgeber, wie er der Bestimmung des Artikels

15 Abs. 2 lit b DBA-Slowenien nach der Rechtsprechung des VwGH vorschwebt. Da somit der wirtschaftliche Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist, kommt die Regelung des Artikel 15 Abs. 2 DBA-Slowenien nicht zur Anwendung, obwohl sich die Bf. in den Jahren 2016 und 2017 jeweils weniger als 183 Tage in Slowenien aufgehalten hat.

Das Finanzamt hält das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes für im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Es gelte nämlich nur für echte Fälle einer Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine „Passivleistung“ des entsendenden Unternehmens, nicht hingegen für „Aktivleistungen“ wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen. Im gegenständlichen Fall sei der im Dienstvertrag angeführten Tätigkeitsbeschreibung nicht zu entnehmen, dass eine reine Arbeitskräfteüberlassung und damit „Passivleistung“ von Seiten der österreichischen Gesellschaft vorliege. Vielmehr gehe aus der Tätigkeitsbeschreibung hervor, dass es sich bei den von der Bf. zu erbringenden Leistungen ihrem Charakter nach um Aktivleistungen handle. Aus der Textierung im Dienstvertrag lasse sich ableiten, dass die Entsendung der Bf. zur slowenischen Gesellschaft im Interesse der österreichischen Gesellschaft erfolgt sei und damit ein aktives Einwirken der österreichischen Gesellschaft auf die Geschäftsführung der slowenischen Gesellschaft bezweckt worden sei.

Dieser Argumentation ist zunächst entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in besagtem Erkenntnis nicht von „echten“ Fällen einer Arbeitskräftegestellung spricht.

Dessen ungeachtet vermag das Gericht im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen, dass „Aktivleistungen“ der österreichischen Gesellschaft gegenüber der slowenischen Gesellschaft vorliegen. Nach dem im Verfahren vorgelegten „Hosting Service Agreement“ liegt offenbar eine reine Arbeitskräfteüberlassung vor. Wie die Bf. richtig ausführt, wird dort unter Punkt 1.1.(ii) vereinbart, dass die Leistungen (laut Punkt 1.1 (i) „hosting services“) nur auf Kosten und zugunsten der empfangenden Gesellschaft geleistet werden, und wird unter Punkt 2.1. vereinbart, dass die Angestellten der österreichischen Gesellschaft Leistungen für die slowenische Gesellschaft erbringen. Die Details über die Angestellten und deren Aktivitäten sind dem Appendix 1 dieses Agreements zu entnehmen. Dort sind der Name der Bf. und die Funktion „Managing Director“ aufgeführt.

Die Interessenslage beim Abschluss des Agreements zwischen der österreichischen Gesellschaft und der slowenischen Gesellschaft erscheint vor dem Hintergrund der VwGH-Rechtsprechung generell nicht ausschlaggebend. Dass die Bf. die Funktion eines „Managing Directors“ für die slowenische Gesellschaft ausgeübt hat, wird aber wohl in erster Linie im Interesse der slowenischen Gesellschaft gelegen gewesen sein, zumal sie auch Empfängerin dieser Leistungen war. Die Vermutung des Finanzamtes, dass die österreichische Gesellschaft ein Interesse am Einsatz der Bf. für die slowenische Gesellschaft gehabt haben könnte, fällt

demgegenüber nicht ins Gewicht. Jedenfalls erscheinen die Regelungen des Dienstvertrages der Bf. mit der österreichischen Gesellschaft (Weisungsgebundenheit, Überlassung von Arbeitsmitteln etc.) nicht geeignet, ein überwiegendes oder ausschließliches Interesse der österreichischen Gesellschaft an der Arbeitskräftegestellung zu dokumentieren. Denn mit allfälligen Weisungen der österreichischen Gesellschaft an die Bf. entgegen der Interessenslage der slowenischen Gesellschaft würde die österreichische Gesellschaft gegen das „Hosting Service Agreement“ verstoßen. Dort ist festgelegt, dass die Leistungen der Bf. zu Gunsten und für das slowenische Unternehmen zu erbringen sind. Vor diesem Hintergrund erscheint das Vorbringen der Bf. auch glaubhaft, dass sie in ihrer Tätigkeit als „Managing Director“ der slowenischen Gesellschaft keinen Weisungen der österreichischen Gesellschaft unterlägen sei, sondern die Leistungsvorgaben des Konzerns zu erfüllen hatte und auch dem Konzern (der Konzernmutter bzw. dem Head Office) gegenüber verantwortlich war und zu berichten hatte.

Das Finanzamt argumentiert im Vorlagebericht für das Jahr 2016 auch damit, dass die österreichische Gesellschaft laut Dienstvertrag der Bf. die Arbeitsmittel zur Verfügung zu stellen habe. Dieser Aspekt erscheint aber auch deshalb nicht wesentlich, weil die Kosten dafür unbestrittenermaßen der slowenischen Gesellschaft weiterverrechnet wurden.

Nach all dem war daher den Beschwerden Folge zu geben.

Es sind daher anstelle der in den bekämpften Bescheiden angesetzten steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) von 125.533,30 EURO (2016) und 151.493,99 EURO (2017) Bezüge von 61.404,64 EURO (2016) und 86.887,36 EURO (2017) anzusetzen. Die auf die Tätigkeit in Slowenien entfallenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 64.127,45 EURO (2016) und 64.606,63 EURO (2017) sind im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Die **Bemessungsgrundlagen und Abgaben** errechnen sich wie folgt:

Einkommensteuer 2016:

Steuerpflichtige Bezüge von 61.404,64 EURO abzüglich Werbungskostenpauschale von 132,00 EURO ergeben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 61.272,64 EURO. Nach Abzug der Sonderausgaben von 360,00 EURO und außergewöhnlicher Belastungen von 1.800,00 EURO sowie des Kinderfreibetrages von 300,00 EURO ergibt sich ein Einkommen von 58.812,64 EURO.

Unter Berücksichtigung der ausländischen Progressionseinkünfte von 64.127,45 EURO errechnet sich eine Tarifsteuer von 49.350,04 EURO und damit ein Durchschnittssteuersatz von 40,14%. Auf das Einkommen von 58.812,64 EURO angewendet ergibt sich eine Einkommensteuer von 23.607,39 EURO. Abzüglich Verkehrsabsetzbetrag von 400,00 EURO und zuzüglich der Steuer für sonstige Bezüge von 995,39 EURO sowie abzüglich der einbehaltenen

Lohnsteuer von 51.146,07 Euro ergibt sich eine festgesetzte Einkommensteuer von gerundet - 26.943,00 EURO (Gutschrift).

Einkommensteuer 2017:

Steuerpflichtige Bezüge von 86.887,36 EURO abzüglich Werbungskostenpauschale von 132,00 EURO ergeben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 86.755,36 EURO. Nach Abzug der Sonderausgaben von 608,00 EURO und außergewöhnlicher Belastungen von 1.800,00 EURO sowie des Kinderfreibetrages von 440,00 EURO ergibt sich ein Einkommen von 83.907,36 EURO.

Unter Berücksichtigung der ausländischen Progressionseinkünfte von 64.606,63 EURO errechnet sich eine Tarifsteuer von 49.350,04 EURO und damit ein Durchschnittssteuersatz von 41,83%. Auf das Einkommen von 83.907,36 EURO angewendet ergibt sich eine Einkommensteuer von 35.098,44 EURO. Abzüglich Verkehrsabsetzbetrag von 400,00 EURO und zuzüglich der Steuer für sonstige Bezüge von 434,96 EURO (sonstige Bezüge von 7.869,42 EURO abzüglich 620,00 EURO und davon 6%) sowie abzüglich der einbehaltenen Lohnsteuer von 64.120,75 EURO ergibt sich eine festgesetzte Einkommensteuer von gerundet -28.987,35 EURO (Gutschrift).

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung gründet sich auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. April 2023