

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Sonja Stradner in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch GOBBS Steuer- und Unternehmensberatungs- GmbH, Schubertstraße 3, 2100 Korneuburg, und FAS Network GmbH, Schubertstraße 3, 2100 Korneuburg, über die Beschwerde vom 8. April 2021 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Februar 2021 betreffend Lohnsteuer 2016, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) wurde für die Jahre 2016 – 2018 eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer (GPLA) durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass im Jahr 2016 diverse ungarische Dienstnehmer im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung an österreichische Unternehmen zur Erbringung der Arbeitsleistung in Österreich überlassen worden waren. Die österreichische Lohnsteuer wurde vom ungarischen Arbeitskräfteüberlasser (=Bf.) an das zuständige Finanzamt abgeführt. Die Auszahlung des Lohns samt anteiliger Sonderzahlungen erfolgte monatlich. Als Ergebnis der Lohnsteuerprüfung wurde den anteiligen Sonderzahlungen aufgrund der monatlichen Auszahlung die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 versagt, eine Besteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorgenommen und die

Nachverrechnung der Lohnsteuer dem ungarischen Arbeitgeber (= Bf.) mittels Haftungsbescheid vom 19.02.2021 gemäß § 82 EStG 1988 vorgeschrieben.

Dagegen brachte die ***Bf***. fristgerecht Beschwerde ein und wandte ein, dass die Sonderzahlungen entsprechend der Bestimmungen für bei in Österreich ansässigen Arbeitgebern beschäftigten vergleichbaren Arbeitnehmern als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 mit der festen Lohnsteuer innerhalb des Jahressechstels besteuert worden seien. Die Auszahlung der Sonderzahlungen sei nur deswegen monatlich neben dem laufenden Entgelt erfolgt, da diese aufgrund gesetzlicher Bestimmungen in § 7b Abs. 1 AVRAG aliquot für die jeweilige Lohnzahlungsperiode zu leisten seien. Eine Besteuerung nach dem Monatstarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 würde zu einer Ungleichbehandlung ausländischer Arbeitnehmer führen und sei daher unionsrechtswidrig.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.06.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sonstige Bezüge nur unter der doppelten Bedingung vorlägen, dass sie erstens im Rechtstitel und zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden seien. Es sei unerheblich, dass die monatliche aliquote Auszahlung der Sonderzahlungen aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des AVRAG erfolge, es fehle die erforderliche deutliche Unterscheidbarkeit von den laufenden Bezügen.

Mit Datum vom 12.07.2021 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) nach gewährter Rechtsmittelfristverlängerung die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung, begehrte die Aufhebung des Haftungsbescheides und verwies erneut auf die mittelbare Diskriminierung ausländischer Arbeitnehmer im Falle der abgabenbehördlichen Interpretation.

Die Vorlage der Beschwerde betreffend Haftung für Lohnsteuer 2016 erfolgte am 24.08.2021, wobei der Akt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung am 01.03.2023 zugewiesen wurde.

Mit Beschluss vom 31.01.2024 wurde die Beschwerdeführerin seitens des Gerichts aufgefordert, diverse Unterlagen zur Beurteilung des Sachverhalts vorzulegen, insbesondere Dienstverträge, Überlassungsvereinbarungen und Lohnkonten. Nach Durchsicht ersuchte das Gericht mit Beschluss vom 15.05.2024 um Übermittlung des Gesellschaftsvertrages der Bf. bzw. der mit den österreichischen Firmen („Beschäftigern“) abgeschlossenen Verträge sowie eine schriftliche Darstellung der tatsächlichen Abwicklung der Arbeitskräfteüberlassung. Darauf replizierte die Bf. und übermittelte die entsprechenden Unterlagen per Mail am 10.07.2024.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen mit Sitz in Ungarn und einer Betriebsstätte in Österreich, ***Ort***. Sie unterliegt der beschränkten Steuerpflicht in Österreich.

Die Bf. sucht im Auftrag der Beschäftiger (=Entleiher) das erforderliche Personal und schließt mit den ausgewählten Arbeiternehmern (ungarische) Dienstverträge ab. Die Arbeitnehmer sind in Ungarn zur Sozialversicherung angemeldet. Im Rahmen von Überlassungsvereinbarungen werden die Arbeitnehmer nach Österreich für bestimmte oder auch unbestimmte Zeit überlassen. Die Lohnverrechnung erfolgt in den Büroräumlichkeiten der österreichischen Betriebsstätte.

Im Jahr 2016 hat die Bf. acht ungarische Dienstnehmer an österreichische Firmen (=Beschäftiger) zu deren österreichischen Standorten überlassen. Den überlassenen Dienstnehmern wurde in Österreich eine Unterkunft von ihrem ungarischen Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Sie erbachten ihre Arbeitsleistung länger als 183 Tage in Österreich. Es liegt somit eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung im streitgegenständlichen Jahr vor.

Die überlassenen Dienstnehmer bekamen ihren Lohn monatlich ausbezahlt. Die Entgeltzahlung erfolgte durch die Bf. und umfasste neben dem Grundlohn auch die anteiligen Sonderzahlungen (13./14. Gehalt) gemäß Kollektivvertrag. Die Darstellung und Berechnung der Sonderzahlungen ist auf den einzelnen Lohnkonten neben den laufenden Bezügen ersichtlich. Auf den Abrechnungsnachweisen (Lohnzettel) wurden die Sonderzahlungen separat ausgewiesen. Die entsprechenden Lohnzettel wurden an das österreichische Finanzamt übermittelt und die Lohnsteuer von der Bf. abgeführt.

Die Sonderzahlungen wurden als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 mit der festen Lohnsteuer innerhalb des Jahressechstels besteuert.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich schlüssig aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, den beigebrachten Lohnkonten, Dienstverträgen, Überlassungsvereinbarungen und Abrechnungsnachweisen sowie aus den gesetzlichen Bestimmungen des AVRAG und den entsprechenden Erläuternden Bemerkungen. In Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht wurde Einsicht in Dokumente aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes genommen.

Der Sitz der Bf. in Ungarn (= EU-Mitgliedstaat) wurde durch Vorlage des Firmenregistrauszugs nachgewiesen; das Vorliegen einer Betriebsstätte der Bf. in Österreich geht aus den

Betriebsstättenbescheinigungen seitens des Finanzamtes ab dem Jahr 2015 hervor und ist unstrittig. Diese bestätigen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung in ***Ort***, Österreich befindet. In den Büroräumlichkeiten wird ua die Lohnverrechnung für die nach Österreich überlassenen Dienstnehmer durchgeführt. Die beschränkte Steuerpflicht wurde auch durch Abgabe entsprechender Steuererklärungen samt deren Veranlagung durch das Finanzamt „gelebt“.

Aufgrund der beigebrachten Unterlagen konnte sich das Gericht ein klares Bild darüber machen, wie der Prozess der „Arbeitskräfteüberlassung“ – angefangen von der Bekanntgabe des Personalbedarfs seitens des Beschäftigers, Abstimmung der Anforderungen, tatsächlichen Auftrag zur Arbeitskräftesuche, über den Suchvorgang der erforderlichen Arbeitskräfte, bis hin zum Abschluss des Dienst- und Überlassungsvertrages mit den ausgewählten Arbeitskräften – vonstattengeht. Dass es sich dabei um eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung handelt, die den vom EuGH iSd Judikatur „Vicoplus ua.“ (EuGH vom 10.02.2011, C-307/09 bis C-309/09) und insbesondere „Martin Meat“ (EuGH vom 18.06.2015, C-586/13) herausgearbeiteten Merkmalen zur Arbeitskräfteüberlassung entspricht, steht für das Gericht außer Zweifel.

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) ist für die Beurteilung, ob ein Sachverhalt als grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag zu beurteilen ist, aus unionsrechtlicher Sicht „jeder Anhaltspunkt“ zu berücksichtigen. Dabei sind die Fragen, ob die Vergütung/das Entgelt auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt bzw. wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt, ob also der für einen Werkvertrag essenzielle „gewährleistungstaugliche“ Erfolg vereinbart wurde, wer die Zahl der für die Herstellung des Werkes jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt und von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten, von entscheidender Bedeutung“ (VwGH 03.10.2022, Ra 2021/11/0049, mwN).

Der VwGH hat in Entsprechung dieser Judikatur eine Arbeitskräfteüberlassung iS von Art 1 Abs. 3 lit. c der Richtlinie 96/71/EG bejaht, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- es muss sich bei der Überlassung von Arbeitskräften um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung handeln, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen geschlossen wird;
- das wesentliche Merkmal der Überlassung muss darin bestehen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung des erbringenden Unternehmens ist;
- der Arbeitnehmer muss im Rahmen einer solchen Überlassung seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens wahrnehmen.

Aus den Dienstverträgen geht eindeutig hervor, dass einzig zum ungarischen Arbeitgeber, mit dem der Arbeitnehmer den Dienstvertrag abschließt, ein Dienstverhältnis begründet wird. Ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen wird nicht geschlossen. So ist auch eine mögliche Kündigung Sache des ungarischen Arbeitgebers und nicht des österreichischen Beschäftigers. Sowohl aus den Dienstverträgen als auch aus den Dienstzetteln ist ablesbar, dass das Arbeitsverhältnis zum Zweck der Überlassung des Dienstnehmers nach Österreich abgeschlossen wurde. Dies ergibt sich einerseits aus den Vertragsbedingungen „zu Überlassungszwecken“ und andererseits aus dem gewöhnlichen Arbeits(Einsatz)ort „Österreich“ und der vorgesehenen Verwendung „Überlassung an Dritte“. Auch aus den Überlassungsvereinbarungen mit den österreichischen Gestellungsnehmern (=Beschäftiger) ist ersichtlich, dass das Personal für die Erbringung von Tätigkeiten wie zB Handschweißen, CNC Drehen, Bedienung der Lasermaschine ua. überlassen und auch stundenweise anhand von Stundenaufzeichnungen abgerechnet wird. Weder wurde dem österreichischen Vertragspartner (als Entleiher/Gestellungsnehmer) ein bestimmtes Werk geschuldet noch ist das Entgelt von der Qualität der erbrachten Leistung abhängig. Die Zurverfügungstellung von arbeitsbereiten Arbeitskräften, sprich der Wechsel des Arbeitnehmers nach Österreich, stellt den Gegenstand der Dienstleistung der Bf. dar. Die Anzahl der benötigten Arbeitnehmer gibt der Gestellungsnehmer vor und auch die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten sie von diesem. Dass der österreichische Beschäftiger gegenüber dem Arbeitnehmer am Arbeitsort Weisungsbefugnis bezüglich der Arbeit hat, ist auch im Dienstvertrag explizit angeführt. Das Gefahrenrisiko liegt somit im vorliegenden Fall ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet somit nicht für die tatsächlichen Leistungen der zur Verfügung gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (*Ludwig/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, Tz 58 zu § 98 EStG; VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056*).

Überdies hat die Bf. für das Jahr 2016 die Überlassungsmitteilungen gemäß § 12 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) vorgelegt, die ein weiteres Indiz für eine tatsächliche Arbeitskräfteüberlassung liefern. Das Gericht geht daher zu Recht davon aus, dass es sich um eine gewerbliche grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung handelt. Auch seitens des Finanzamts wurde die Tätigkeit der Bf. immer als „grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung“ angesehen und war daher unstrittig.

Dass der ungarische Arbeitgeber seinen nach Österreich überlassenen Dienstnehmern eine Unterkunft in Betriebsnähe zur Verfügung stellt, ist den Auftragsbestätigungen zwischen den österreichischen Beschäftigern und der Bf. ist zu entnehmen.

Die Feststellung, dass die Bf. die Lohnsteuer für die überlassenen Arbeitnehmer abgeführt hat, ist unstrittig und auch anhand der übermittelten Lohnzetteln nachgewiesen. Dass die den Arbeitnehmern nach den entsprechenden Kollektivverträgen zustehenden anteiligen Sonderzahlungen (13./14. Gehalt) monatlich zusätzlich zu den laufenden Bezügen ausbezahlt

wurden, ist aus den Lohnkonten ersichtlich und wurde seitens der Bf. nicht in Abrede gestellt. Der Ausweis der Sonderzahlungen scheint auf den monatlichen Lohnabrechnungen der Arbeitnehmer getrennt vom laufenden Bezug auf.

Dass die Besteuerung der Sonderzahlungen zum begünstigten Steuertarif gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 erfolgte, ist sowohl aus den Lohnkonten ersichtlich, als auch durch die Feststellung des Finanzamts aufgrund der GPLA-Prüfung belegt. Dieser Umstand wird auch seitens der Bf. nicht bestritten. Das Gericht darf daher in freier Beweiswürdigung von oben festgestelltem Sachverhalt ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Nach § 98 Z 4 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Gemäß § 70 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen des §§ 1 Abs. 3 und § 98 Z 4 EStG vorliegen, beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 47 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gilt gemäß § 81 EStG 1988 jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung gilt entsprechend. Die Lohnsteuerabzugspflicht ist daher auch für ausländische Arbeitgeber vorgesehen, wenn sie in Österreich für die Dauer von mehr als einem Monat über feste örtliche Einrichtungen verfügen.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sowie einer Betriebsstätte im Inland zieht sohin gemäß §§ 47 Abs. 1, § 78 Abs. 1 und § 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Außer Zweifel steht, dass eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung von Ungarn nach Österreich stattgefunden hat. Eine gesetzliche Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug trifft den ausländischen Überlasser (=Bf.) dann, wenn er im Inland eine Betriebsstätte unterhält (vgl. § 47 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 81 EStG 1988). Diese Voraussetzung liegt im gegenständlichen Fall vor. Die Heranziehung der Bf. zur Haftung für die Lohnsteuer erfolgte daher grundsätzlich zu Recht.

Ob Beschäftigter der gestellten Arbeitskräfte verpflichtet sind, eine Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen, ist davon getrennt zu beurteilen und ist nicht Thema der Beschwerde.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die monatlich – zusätzlich zum laufenden Bezug – ausbezahlten Sonderzahlungen der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zugänglich sind oder der Tarifbesteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 unterliegen.

Die zugrundeliegenden gesetzlichen Bestimmungen lauten auszugsweise:

§ 67 EStG 1988:

„(Abs. 1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Bezug Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB. 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro0%,
2. für die nächsten 24.380 Euro6%,
3. für die nächsten 25.000 Euro27%,
4. für die nächsten 33.333 Euro35,75%.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt. [...]

(Abs. 2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83.333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. [...]

(Abs. 10) *Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.“*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005) liegen sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur unter der doppelten Bedingung vor, dass sie erstens im Rechtstitel und zweitens durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind (VwGH 21.11.1960, 0665/57; 19.11.1969, 1157/68; 09.03.1979, 3394/78; 30.09.1980, 2525/80; 21.09.1983, 82/13/0094; 25.10.1994, 90/14/0184; 30.04.2003, 97/13/0148; 13.09.2006, 2002/13/0097). So hat der VwGH mehrfach festgestellt, dass sonstige Bezüge Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelden müssen (VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243; 20.02.2008, 2005/15/0135) und sofern sie aliquot mit den laufenden Bezügen ausbezahlt werden, die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG zu erfolgen hat (VwGH 14.12.1993, 91/14/0038; UFS vom 26.02.2010, RV/0419-F/08).

Die Bf. bringt dazu vor, dass die aufgrund des österreichischen Kollektivvertrages zu gewährenden Sonderzahlungen aufgrund des Rechtstitels eindeutig sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 EStG darstellen. Die Methodik der tatsächlichen aliquoten (dh. monatlichen) Auszahlung für die jeweilige Lohnzahlungsperiode sei allerdings nicht willkürlich gewählt, sondern aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen gemäß § 7b Abs. 1 AVRAG (Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz) vorgegeben.

Diese Bestimmungen seien Ausfluss der Umsetzung der Entsenderichtlinie 96/71/EG, geändert durch Richtlinie 2014/67/EU, bzw. Leiharbeitsrichtlinie 2008/104/EG, um sicherzustellen, dass für aus dem EU-Ausland entsandte und überlassene Arbeitnehmer dieselben Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen, darunter Mindestlohnsätze einschließlich Überstundensätze, garantiert werden, wie sie am Einsatzort (hier: Österreich) durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften und/oder durch allgemein verbindliche Tarifverträge festgelegt sind. Werden den Sonderzahlungen jedoch aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen aliquoten Auszahlungsmodalität die begünstigte Besteuerung versagt, liege eine verbotene mittelbare Diskriminierung von aus dem EU-Ausland entsandten bzw. überlassenen Arbeitnehmern vor.

Für das **Jahr 2016** sind daher zusätzlich folgende Rechtsgrundlagen entscheidungsrelevant:

- **§ 7b Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG)** idF BGBl. Nr. 459/1993 hinsichtlich **Ansprüche gegen ausländische Arbeitgeber/innen mit Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat**

(1) „Ein/e **Arbeitnehmer/in**, der/die von einem/einer Arbeitgeber/in mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes als **Österreich zur Erbringung einer Arbeitsleistung nach Österreich entsandt** wird, hat unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis anzuwendenden Rechts für die Dauer der Entsendung **zwingend Anspruch** auf

1. zumindest jenes gesetzliche, durch Verordnung festgelegte oder kollektivvertragliche Entgelt, das am Arbeitsort vergleichbaren Arbeitnehmern/Arbeitnehmerinnen von vergleichbaren Arbeitgebern/Arbeitgeberinnen gebührt (ausgenommen Beiträge nach § 6 BMSVG und Beiträge oder Prämien nach dem BPG);

2. bezahlten Urlaub nach § 2 Urlaubsgesetz, sofern das Urlaubsausmaß nach den Rechtsvorschriften des Heimatstaates geringer ist; nach Beendigung der Entsendung behält dieser/diese Arbeitnehmer/in den der Dauer der Entsendung entsprechenden aliquoten Teil der Differenz zwischen dem nach österreichischem Recht höheren Urlaubsanspruch und dem Urlaubsanspruch, der ihm/ihr nach den Rechtsvorschriften des Heimatstaates zusteht; ausgenommen von dieser Urlaubsregelung sind Arbeitnehmer/innen, für die die Urlaubsregelung des BUAG gilt;

3. die Einhaltung der kollektivvertraglich festgelegten Arbeitszeitregelungen;

4. die Bereithaltung der Aufzeichnung im Sinne der Richtlinie des Rates über die Pflicht des Arbeitgebers zur Unterrichtung des Arbeitnehmers über die für seinen Arbeitsvertrag oder sein Arbeitsverhältnis geltenden Bedingungen (91/533/EWG) in Österreich durch den Arbeitgeber oder den mit der Ausübung des Weisungsrechts des Arbeitgebers gegenüber den entsandten Arbeitnehmern Beauftragten. [...]

Sieht das nach Abs. 1 Z 1 anzuwendende Gesetz, der Kollektivvertrag oder die Verordnung Sonderzahlungen vor, hat der/die Arbeitgeber/in diese dem/der Arbeitnehmer/in aliquot für die jeweilige Lohnzahlungsperiode zusätzlich zum laufenden Entgelt (Fälligkeit) zu leisten.“

Gemäß **§ 7b Abs. 3 AVRAG** treffen den Arbeitgeber im Sinne des Abs. 1 diverse Meldepflichten gegenüber der Zentralen Koordinationsstelle für die Kontrolle der illegalen Beschäftigung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz und dem AVRAG des Bundesministeriums für Finanzen, deren Verletzung gemäß Abs. 8 mit Geldstrafen geahndet werden.

- **Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG)** idF BGBl. Nr. 98/2012

§ 1 (1) „Dieses Bundesgesetz gilt für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.

(5) Dieses Bundesgesetz gilt unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis sonst anzuwendenden Rechts auch für aus der Europäischen Union (EU), dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder aus Drittstaaten überlassene Arbeitskräfte. Die Überlassung von Arbeitskräften aus der Schweiz ist wie die Überlassung aus dem EWR zu behandeln.“

§ 2 (1) „Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz bezweckt

1. den Schutz der überlassenen Arbeitskräfte, insbesondere in arbeitsvertraglichen, arbeitnehmerschutz- und sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten, und
2. die Regelung der Arbeitskräfteüberlassung zur Vermeidung arbeitsmarktpolitisch nachteiliger Entwicklungen.“

§ 10 (1) *„Die Arbeitskraft hat Anspruch auf ein angemessenes, ortsübliches Entgelt, das mindestens einmal monatlich auszuzahlen und schriftlich abzurechnen ist. Normen der kollektiven Rechtsgestaltung, denen der Überlasser unterworfen ist, bleiben unberührt. Bei der Beurteilung der Angemessenheit ist für die Dauer der Überlassung auf das im Beschäftigterbetrieb vergleichbaren Arbeitnehmern für vergleichbare Tätigkeiten zu zahlende kollektivvertragliche oder gesetzlich festgelegte Entgelt Bedacht zu nehmen. Darüber hinaus ist auf die im Beschäftigterbetrieb für vergleichbare Arbeitnehmer mit vergleichbaren Tätigkeiten geltenden sonstigen verbindlichen Bestimmungen allgemeiner Art Bedacht zu nehmen, es sei denn, es gelten ein Kollektivvertrag, dem der Überlasser unterworfen ist, sowie eine kollektivvertragliche, durch Verordnung festgelegte oder gesetzliche Regelung des Entgelts im Beschäftigterbetrieb.“*

In **§ 22 AÜG** finden sich wiederum Strafbestimmungen, sofern gesetzwidrige Vereinbarungen (zB hinsichtlich der Entlohnung) getroffen werden bzw. deren Einhaltung verlangt wird.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Die Beschwerde wendet sich gegen die Versagung der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen, in dem sie sich auf die gesetzlich vorgeschriebene, aliquote Auszahlungsverpflichtung der Sonderzahlungen in § 7b Abs. 1 AVRAG beruft.

Damit hat die Bf. die Rechtslage jedoch verkannt.

§ 7b Abs. 1 AVRAG (idF BGBl. Nr. 459/1993, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 94/2014, nunmehr aufgehoben durch BGBl. Nr. 44/2016) ist auf Fälle anwendbar, in denen der Arbeitnehmer grenzüberschreitend von seinem Arbeitgeber mit Sitz in einem anderen EU-

Mitgliedstaat als Österreich zur Erbringung seiner Arbeitsleistung nach Österreich *entsandt* wird (vgl. dazu auch OGH 17.12.2008, 9 Ob A 158/07m, ZAS 2011/6, 25). **Eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung ist hiervon nicht umfasst.**

Den Erläuterungen zur grundlegenden AVRAG-Änderung idF BGBl. Nr. 120/1999 (Initiativantrag 1103/A XX. GP) ist im Allgemeinen Teil zu entnehmen, dass aufgrund der am 16.12.1996 endgültig verabschiedeten Entsenderichtlinie (CELEX Nr. 396L0071) Novellierungsbedarf hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Regelungen für aus dem Ausland nach Österreich grenzüberschreitend entsandte oder überlassene Arbeitnehmer gegeben sei. Die Novellierung der Entsender Regelungen solle daher auch zum Anlass genommen werden, die bisher im AVRAG auch für grenzüberschreitende Überlassungen von Arbeitskräften vorgesehenen Regelungen in das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) überzuleiten. Die Überlassung von in- und ausländischen Arbeitnehmern solle in einem Gesetz geregelt sein; damit werde auch die EU-Konformität dieser Regelungen hinsichtlich der grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte dokumentiert.

In den Erläuterungen zum Besonderen Teil zu Art. 1 Z 3 (7b) zu Abs. 1 (AVRAG) wird explizit ausgeführt, dass im § 7b nur noch Bestimmungen für aus EWR-Mitgliedstaaten entsandte (nicht aber überlassene) Arbeitnehmer enthalten seien. Die korrespondierenden Regelungen für aus dem EWR-Bereich überlassene Arbeitnehmer fänden sich im AÜG.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 2016 stellt § 1 Abs. 5 AÜG (idF BGBl. Nr. 196/1988, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 98/2012) klar, dass dieses Bundesgesetz unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis sonst anzuwendenden Rechts auch für aus der EU, dem EWR oder aus Drittstaaten überlassene Arbeitskräfte gilt. Während § 16a AÜG die Bewilligungsfreiheit für grenzüberschreitende Überlassungen innerhalb des EWR bestimmt, regelt § 10 AÜG die Ansprüche der Arbeitskraft. Neben dem Anspruch auf ein angemessenes, ortsübliches Entgelt sieht § 10 Abs. 1 AÜG vor, dass auf die im Beschäftigterbetrieb für vergleichbare Arbeitnehmer mit vergleichbaren Tätigkeiten geltenden sonstigen verbindlichen Bestimmungen allgemeiner Art bzw. auf kollektivvertragliche Entgeltsregelungen Bedacht zu nehmen ist. **Im Gegensatz zu § 7b Abs. 1 AVRAG enthält § 10 AÜG aber keine spezielle Vorschrift hinsichtlich einer aliquoten Auszahlung der Sonderzahlungen.**

Da die aliquote Auszahlung der Sonderzahlungen daher nicht aufgrund zwingender gesetzlicher Regelungen vorgeschrieben war, geht das Gericht nunmehr von einer freiwillig erfolgten monatlichen Berechnung/Auszahlung der Sonderzahlungen aus.

Bringt die Bf. nun vor, dass sich die Personalverrechnung an der Verwaltungspraxis in Abstimmung mit den vom Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz (BMASK) herausgegebenen „Lohnschutzrechtlichen Bestimmungen des AVRAG“ (LSDB-Richtlinien 2015) orientiert hat, so ist zu entgegnen, dass die Richtlinien (BMASK 462.203/0006-VII/B/9/2015) nur eine Auslegungshilfe darstellen, aber rechtlich nicht

verbindlich sind. Darüberhinaus findet sich in der Rz 24 die eindeutige Aussage, dass der Abschnitt III des AÜG (§§ 10 bis 16 AÜG) umfassend für alle grenzüberschreitenden Fälle der Arbeitskräfteüberlassung unabhängig davon, ob der ausländische Überlasser den Sitz in einem EU/EWR-Mitgliedstaat, der Schweiz oder einem Drittstaat hat, gilt.

Damit ist aber auch das Thema einer Diskriminierung der ausländischen Arbeitnehmer entschieden. Die Beschränkung der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 aufgrund des Vorliegens der doppelten Bedingung, dass sonstige Bezüge erstens im Rechtstitel und zweitens durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden seien, führt zu keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135; 30.10.2014, 2011/15/0140; UFS 13.12.2007, RV/0149-F/07; *Ebner in Kanduth-Kristen et al./Jakom*, EStG¹⁷, § 67 Rz 2 ff). Die Bestimmung ist unterschiedslos auf alle in Österreich tätigen Dienstnehmer anwendbar, wenn der Lohnsteuerabzug vom Arbeitgeber vorgenommen wird. Wie das Finanzamt bereits in seiner Beschwerdeentscheidung ausführt, hat der VwGH bestätigt, dass das Regelungsgefüge des § 67 EStG 1988 an die Gegebenheiten des Arbeitsrechts anknüpft und die arbeitsrechtlichen Voraussetzungen auch in Österreich nicht für alle Arbeitnehmer gegeben sein müssen. Weder beim Verfassungs- noch beim Verwaltungsgerichtshof wurde die Bestimmung als verfassungswidrig bedenklich erachtet (*Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a}, § 67 Rz 5).

Das Finanzamt hat somit zu Recht - in Entsprechung der VwGH-Judikatur - die Sonderzahlungen der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 unterzogen, da sie freiwillig monatlich neben den laufenden Bezügen ausbezahlt wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob eine freiwillige monatliche Auszahlung von Sonderzahlungen neben den laufenden Bezügen der steuerlichen Begünstigung nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 unterliegen kann, ist durch den Verwaltungsgerichtshof hinreichend geklärt. Das Erkenntnis orientiert sich an der zitierten ständigen Rechtsprechung und dem eindeutigen Gesetzestext des AVRAG und AÜG. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. März 2025