

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1*** (Beschwerdeführer, abgekürzt: Bf.), ***Bf1-Adr*** Deutschland, vertreten durch Stb, **über** die Beschwerde des Bf. vom 27. Mai 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 des Finanzamtes Y vom 8. Mai 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2018 wird mit 66.780,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde von der dXag (Deutschland) zur österreichischen öXgmbh als Geschäftsführer entsandt. Für diese Tätigkeit erhielt der Bf. im Streitjahr 2018 von der öXgmbh Bezüge (nur laufende Bezüge) in Höhe von 160.883,56 €, welche in einem an die Finanzverwaltung übermittelten Lohnzettel ausgewiesen wurden. Weiters erhielt der Bf. im Streitjahr Bezüge von der dXag (Deutschland).

Das Finanzamt Y berücksichtigte in dem angefochtenen, mit 8. Mai 2020 datierten Einkommensteuerbescheid 2018 nur die Bezüge aus dem Lohnzettel der öXgmbh.

Gegen diesen Bescheid wurde am 27. Mai 2020 eine Beschwerde samt u.a. einem Formular L17 (Lohnausweis/Lohnbescheinigung) mit darin eingetragenen, von der dXag (Deutschland) stammenden Bezügen des Bf. eingebracht. Angefochten wurde die Nichtberücksichtigung des Lohnausweises L17. Beantragt wurde die Ergänzung der (laufenden) Einkünfte um

135.583,38 €. Dieser Betrag resultierte folgendermaßen aus den Eintragungen im Formular L17:

Kennzahl	Kurzbeschreibung	Berechnung
350	Brutto	187.995,24 €
351	Sonstige Bezüge	-43.987,86 €
357	SV-Beiträge laufend	-8.424,00 €
Saldo		135.583,38 €

Das Finanzamt Y erließ hierzu eine mit 25. Juni 2020 datierte Beschwerdevorentscheidung, mit welcher die Einkommensteuerveranlagung 2018 folgendermaßen geändert wurde:

- Erhöhung der (laufenden) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 155.570,01 € (= 187.995,24 - 8.424,00 – 24.001,23) und ebensolche Erhöhung des Gesamtbetrages der Einkünfte sowie des Einkommens;
- zusätzlicher Ansatz der Steuer (1.402,87 € = 6% von 23.381,23) auf sonstige Einkünfte in Höhe von insgesamt 24.001,23 € (= 620,00 + 23.381,23).

Dagegen wurde am 27. Juli 2020 der Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) eingebracht. Vorgebracht wurde, dass in Summe sämtliche Bezüge von einem Arbeitgeber geleistet würden. Somit seien für die Ermittlung des Jahressechstels sämtliche Bezüge zu berücksichtigen.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes Y wurden der Entsendungsvertrag des Bf. mit der dXag (Deutschland) sowie der Dienstvertrag des Bf. mit der öXgmbh eingereicht. Weiters wurden dem Finanzamt Y das Lohnkonto Österreich und das Lohnkonto Deutschland übermittelt.

Das Finanzamt Y legte die Beschwerde am 17. August 2020 dem Bundesfinanzgericht samt einem Vorlagebericht vor. In diesem wurde vorgebracht:

- Auf dem (deutschen) Lohnkonto der entsendenden Gesellschaft werde das Auslandsgehalt inkl. einmaliger Vergütungen mit 182.209,13 € ausgewiesen.
- Im Entsendungsvertrag würden keine sonstigen, neben dem laufenden Arbeitslohn auszahlenden Beträge erwähnt. Eine Auszahlung von sonstigen Bezüge scheine auf dem Lohnkonto nicht auf.
- Die Eintragungen auf dem Formular L17 stimmten nicht mit dem (deutschen) Lohnkonto überein. Es wären 182.209,13 € bei Kennzahl 350 einzutragen; bei Kennzahl 351 wäre nichts einzutragen.
- Somit wäre die Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung in dergestalt neu vorzunehmen, als der Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 334.536,69 € als Besteuerungsgrundlage herangezogen werde. Sonstige Bezüge, auf die der begünstigte

Steuersatz von 6% angewendet werden könnte, seien nicht zu berücksichtigen.

(Anm.: $334.536,69 = 160.883,56 + 182.209,13 - 8.424,00 - 132,00$)

Am 1. Jänner 2021 trat das Finanzamt Österreich gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des Finanzamtes Y.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) gab der Beschwerde (in der Fassung des Vorlageantrages) mit Erkenntnis vom 12. April 2021, GZ. RV/7103462/2020, statt und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit 73.205,00 € fest, wobei die von der dXag (Deutschland) ausgezahlten Bezüge im Ausmaß von 144.007,38 € zum laufenden Tarif und im Ausmaß von 43.987,86 € als sonstige Bezüge besteuert wurden. Dies wurde u.a. folgendermaßen begründet:

„... Der Entsendungsvertrag selbst enthält eine Bestimmung über einen sonstigen Bezug, der zusätzlich zu den laufenden Bezügen von der entsendenden Gesellschaft ausbezahlt wird: die variable Abschlussvergütung in Punkt 3.4. Weiters wird im Entsendungsvertrag (in Punkt 3.1) auch auf eine Konzernrichtlinie verwiesen. Weiters tritt der Entsendungsvertrag zum Dienstvertrag im Heimatland hinzu.

In den Zeilen des deutschen Lohnkontos mit den Bezeichnungen Aktienplan-Auszahlung, Sonstige Zahlung, Heimaturlaub Kfz, Abschl.Vgt sind sonstige Bezüge, die nur einmal bzw. nicht regelmäßig ausbezahlt wurden, ausgewiesen. ...

... Entscheidend ist die tatsächliche Auszahlung von sonstigen Bezügen zusätzlich zu den laufenden Bezügen. Die tatsächliche Auszahlung ist laut deutschem Lohnkonto erfolgt. Dass im Entsendungsvertrag selbst nur wenig über sonstige Bezüge, die zusätzlich zu den laufenden Bezügen ausbezahlt werden, enthalten ist, lässt nicht den Schluss zu, dass tatsächlich keine sonstigen Bezüge ausbezahlt worden sind. Schließlich gibt es auch den weiterbestehenden Dienstvertrag im Heimatland sowie eine Konzernrichtlinie.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat der Bf. nur ein Dienstverhältnis und einen Arbeitgeber. Die von zwei Stellen desselben Konzerns ausgezahlten Vergütungen sind daher für Zwecke der Sechstelberechnung gemeinsam zu betrachten. ...“

Das Finanzamt Österreich erhob mit Schreiben vom 29. April 2021 (ordentliche) Revision gegen das vorgenannte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes in welcher u.a. vorgebracht wurde:

„... Laut Rechtsprechung des VwGH vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010 gibt es keine Einschränkung dahingehend, dass für die Berechnung des Jahressechstels nur jene laufenden Bezüge heranzuziehen sind, die in Österreich der Besteuerung unterliegen, sondern auch jene laufenden Bezüge, die vom selben Arbeitgeber gezahlt werden, welche nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen (vgl. auch BFG 16.07.2020, RV/7102020/2012, 17.08.2020, RV/7102056/2015). Voraussetzung ist allerdings, dass die gesamten Bezüge vom selben Arbeitgeber geleistet werden. Bestehen mehrere Dienstverhältnisse gleichzeitig, dann hat jeder Arbeitgeber das Jahressechstel nach den von ihm laufend ausgezahlten Bezügen gesondert zu ermitteln (VwGH 28.01.1975, 1385/74; VwGH 10.04.1997, 94/15/0197). Es bleibt auch innerhalb eines Konzerns das Arbeitsverhältnis zum Stammunternehmen trotz der Entsendung

in ein anderes konzerninternes Unternehmen voll aufrecht. Zusätzlich wird hier ein weiteres Arbeitsverhältnis mit einem anderen Konzernunternehmen begründet. Nachdem die mP zwei Dienstverhältnisse zu eigenständigen Rechtssubjekten hat, ist – auch wenn zwischen den Arbeitgebern eine Verbindung im Konzern besteht – von zwei getrennten Arbeitsverhältnissen und nicht ‘vom selben Arbeitgeber’ auszugehen. Es sind daher nicht die gesamten Einkünfte der mP für die Berechnung des Jahressechstels heranzuziehen, sondern lediglich jene, die vom selben Arbeitgeber geleistet wurden (vgl. hierzu mehrere BFG Entscheidungen: RV/1100343/2018 vom 15.03.2019, RV/1100135/2013 vom 02.03.2017, RV/3342-W/11 vom 24.09.2012).“

In der Revisionsbeantwortung seitens des Bf. vom 6. Juli 2021 wurde u.a. vorgebracht, dass die Heimatgesellschaft im Jahr 2018 die rechtliche Arbeitgeberin des Bf. gewesen sei. Bei einer Auslandsentsendung komme grundsätzlich der überlassenden Gesellschaft weiterhin während der aufrechten Entsendung die Arbeitgebereneigenschaft zu. Bei einer Arbeitnehmergestellung bestehe in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stelle. Verweise auf VwGH 19.12.2002, 99/15/0191 und *Ludwig, ecolex* 1994, Seite 421.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied über die o.a. (Amts)Revision mit Erkenntnis vom 31. Jänner 2024, Zl. Ro 2021/13/0010, durch Aufhebung des Erkenntnisses des BFG vom 12. April 2021, GZ. RV/7103462/2020, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil die Feststellung des Sachverhaltes, insbesondere betreffend Art und Höhe der vom Bf. erhaltenen Bezüge sowie betreffend den vertraglichen Rahmen über das Tätigwerden des Bf., gefehlt habe.

Das BFG richtete einen mit 31. Juli 2024 datierten Vorhalt (verfahrensleitenden Beschluss) an die Parteien und forderte vom Bf. Nachreichungen.

Seitens des Bf. wurde dieser Vorhalt mit Schreiben vom 10. Juli 2025 beantwortet und eingereicht: Verdienstabrechnungen April 2018, Verdienstabrechnung Mai 2018, deutsche Lohnsteuerbescheinigung 2018, deutsche Steuererklärung 2018, deutsches Lohnkonto 2018, zusätzliche Aufstellung des deutschen Lohnkontos 2018, österreichische Steuererklärung 2018, Österreichisches Lohnkonto 2018, Entsendungspolicy desKonzernes für Auslandsentsendungen.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde zusätzlich u.a. bekanntgegeben, dass der Bf. vor seiner Entsendung nach Österreich nach M entsendet gewesen sei.

100% seiner Bezüge seien von der Heimatgesellschaft an die österreichische (Gast)Gesellschaft weiterverrechnet worden „(sogenannte ‘Active host’ Entsendung)“. Die sonstigen Bezüge in Höhe von 57.880,23 Euro setzten sich wie folgt zusammen:

- Heimaturlaubsfahrzeugbudget 3.450,00 Euro,

- Aktienplan-Auszahlung 3.083,00 Euro,
- Sonstige Zahlung 4.363,00 Euro,
- Bonuszahlung (Abschl. Vgt. FSE EB) 39.934,23 Euro
- Bonuszahlung (Abschl. Vgt. FSE EB) 7.050,00 Euro

Der Zahlungsgrund der „sonst. Zahlung“ in Höhe von 4.363,00 Euro, welche laut deutschem Lohnkonto im Mai 2018 ausbezahlt worden sei, sei für Anpassungen zu den Lebenshaltungskosten während der Entsendung ausgezahlt worden. Der im April 2018 ausbezahlte Betrag von 39.934,23 € sei die nachlaufende Bonuszahlung 2017 anteilig für Österreich. Der im Mai 2018 ausbezahlte Betrag von 7.050,00 Euro sei die nachlaufende Bonuszahlung 2017 anteilig für M.

Zur Summe aller Bezüge von der dXag (Deutschland): Der Betrag von 182.209,13 € laut Vorlagebericht stimme mit der Summe auf der deutschen Lohnsteuerbescheinigung zusammen; dieser Betrag sei jedoch nach deutschem Recht ermittelt. Nach dem deutschen Lohnkonto seien die Gesamtbezüge 183.961,13 €.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. wurde ab 1. Februar 2017 bis (zunächst) 31. Jänner 2022 von der dXag (Deutschland) nach Österreich zur öXgmbh (Gastgesellschaft) als deren Geschäftsführer entsandt. Darüber wurde zwischen der Heimatgesellschaft, d.h. der dXag (Deutschland) und dem Bf. ein als Assignment Vertrag bezeichneter, zweisprachiger Entsendungsvertrag abgeschlossen, dessen deutsche Fassung bindend war (Punkt 8.7).

Davor war der Bf. nach M entsendet gewesen.

Das „*Arbeitsverhältnis*“ (=Dienstverhältnis) des Bf. mit der dXag (Deutschland) wurde laut Punkt 2.1 des Assignment Vertrages „*mit Beginn des Auslandseinsatzes ruhend gestellt.*“ Der ursprüngliche, „*ruhende*“ Vertrag zwischen dem Bf. und der dXag (Deutschland) (Heimatgesellschaft), war laut Punkt 2.3 des Assignment Vertrages ein „*Arbeitsvertrag*“ (iSd § 611a BGB ein Spezialfall des Dienstvertrages) = Dienstvertrag iSd § 1164 ABGB sowie §§ 6 und 40 AngG.

Auch während des Zeitraumes des Ruhens des Arbeitsvertrages gab es zwischen dem Bf. und der dXag (Deutschland) eine vertragliche Beziehung, welche einerseits aus dem Assignment Vertrag und den Regelungen, auf welche darin verwiesen wurde, bestand. Andererseits war auch der ruhende Arbeitsvertrag von Bedeutung, wie sich aus Punkt 2.3 des Assignment

Vertrages ergibt (dieser trete „ergänzend neben den ruhenden Arbeitsvertrag mit der Heimatgesellschaft und den lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft in Kraft“). So bauen die Vergütungen des Bf. während der Entsendung teilweise auf den Vergütungen auf, welche sich im Rahmen des ruhenden Arbeitsverhältnisses ergäben bzw. ergäben hätten.

Das Ruhen des Arbeitsvertrages bewirkte somit insbesondere den Entfall der Erbringung von Arbeitsleistungen durch den Bf. an die dXag (Deutschland).

Der Zeitraum des Ruhens des Arbeitsvertrages begann am 1. Februar 2017, ebenso wie auch der Geschäftsführervertrag des Bf. mit der öXgmbh am 1. Februar 2017 begann.

In Punkt 3.2 des Assignment Vertrages war vorgesehen, dass die festen Vergütungselemente, die über das monatliche Heimatgesellschafts-Bruttogehalt (11.875,00 €) hinausgingen, weiterbezahlt würden. Laut Vertrags-Punkt 3.3 (Vergütungsübersicht) erfolge durch die Heimatgesellschaft

- eine monatliche Auszahlung von 8.914,46 €, bestehend aus (bisherigem) Heimatgesellschafts-Netto 7.048,67 € plus Lebenshaltungskostenausgleich 1.865,79 € (berechnet vom Konsumausgabenanteil des Nettogehaltes),
- eine monatliche Auszahlung von 420,94 € (Steuerausgleichsbetrag),
- eine monatliche Auszahlung von 208,33 € (Foreign Service Incentive),
- die Gewährung eines jährlichen Heimaturlaubsfahrzeugbudgets (3.450,00 €) und
- einmalig Auszahlung von 12.500,00 € (Relocation Allowance / Umzugskostenpauschale).

Gemäß Pkt. 3.4 des Assignment Vertrages erhalte der Bf. von der Heimatgesellschaft nach Ablauf des Geschäftsjahres (=Kalenderjahr) eine variable Abschlussvergütung, deren Höhe sich nach einer gesonderten Regelung bestimme.

Der Bf. hatte im ganzen Streitjahr 2018 an der Adresse österreichischer Wohnsitz, in Österreich eine Wohnung inne, die er benutzen und beibehalten wollte.

Der Bf. behielt seinen Heimatwohnsitz in Deutschland bei und hatte in Deutschland den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Der Bf. kehrte 2023 zur Heimatgesellschaft nach Deutschland zurück und übernahm dort Aufgabe

Im Firmenbuch ist unter der Nummer FN Firmenbuchnr die öXgmbh mit Sitz und Geschäftsanschrift in Wien eingetragen. Der Bf. war von 1. Februar 2017 bis April 2023 als Geschäftsführer dieser österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingetragen. Der Bf. war nicht ihr Gesellschafter. Ihre Alleingesellschafterin war zum Zeitpunkt der Entsendung – aber nicht mehr am Ende des Streitjahres 2018 – die dXag (Deutschland).

Der vom Bf. mit der öXgmbh abgeschlossene Vertrag, der der Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer der öXgmbh im Streitjahr 2018 zugrunde lag, hatte am 1. Februar 2017 begonnen und sollte am 31. Jänner 2022 enden.

Die Aufgaben des Bf. wurden insbesondere durch Vertragspunkt 1.5 wie folgt dargestellt: *„Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet die Gesellschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, des Gesellschaftervertrags, der verbindlichen Beschlüsse der Gesellschafter, der allgemeinen oder im Einzelfall von den Gesellschaftern verbindlich erteilten Weisungen, sowie dieses Geschäftsführervertrags zu vertreten und die ihm übertragenen Geschäfte der Gesellschaft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers zu führen.“*

Der Vertrag verwies auf das Weisungsrecht der Generalversammlung und legte den Dienstort fest.

Das Entgelt des Bf. wurde mit 3.500,00 € jährlich, in 12 gleichen Teilbeträgen am Ende jedes Kalendermonates ausbezahlen, bestimmt. Zusätzlich werde der Bf. eine variable Vergütung gemäß der jeweils gültigen Regelungen des Konzerns für Einstufungsgruppe erhalten.

Der Vertrag regelte die Arbeitszeit (Einsatz der gesamten Arbeitskraft, bei Erforderlichkeit über die üblichen Arbeitszeiten hinaus) fest, bezeichnete den Bf. als leitenden Angestellten, gewährte einen jährlichen Erholungsurlaub von 30 Arbeitstagen und gewährte Entgeltfortzahlung bei Krankheit bzw. Unfall für bis zu sechs Monate. Der Bf. sollte an den Aufsichtsrat der öXgmbh Gesellschaft berichten. Die in der öXgmbh gültigen Konzernrichtlinien waren auch auf das *„Geschäftsführerdienstverhältnis“* anwendbar.

Durch die Entgeltfortzahlung bei Krankheit oder Unfall trug die öXgmbh hinsichtlich der aus diesem Vertrag von ihr direkt an den Bf. zu zahlenden Vergütungen das Risiko für den Fall der Nichtleistung durch den Bf.

Der Bf. war in Deutschland sozialversichert. Hierfür zahlte er im Jahr 2018 Beiträge in Höhe von 8.424,00 €.

Die gesamten, von der öXgmbh im Streitjahr 2018 an den Bf. ausgezahlten Bezüge waren eine Entlohnung des Bf. für seine nichtselbständige Tätigkeit als Geschäftsführer der öXgmbh. Der Bf. erhielt im Jahr 2018 von der öXgmbh Bruttobezüge in Höhe von 160.883,56 €, welche zur Gänze laufende Bezüge waren. Von den Bruttobezügen wurde anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von 67.825,78 € einbehalten.

Der Bf. war im Jahr 2018 nur für die öXgmbh tätig.

Der Bf. erhielt im Jahr 2018 von der dXag (Deutschland) Bezüge in Höhe von 183.961,13 €. Die von der dXag (Deutschland) im Jahr 2018 an den Bf. ausgezahlten Bezüge waren im Ausmaß von 7.050,00 € die – in einem Betrag ausgezahlte – variable Abschlussvergütung (Bonus) in der auf die Tätigkeit des Bf. im Jahr 2017 in M vor seiner Entsendung nach Österreich entfallenden Höhe. Dieser einmalige Bezug unterschied sich auch in der

Rechtsgrundlage von laufenden Bezügen, welche der Bf. für seine Tätigkeit in M erhalten hatte. Die von der dXag (Deutschland) im Jahr 2018 an den Bf. ausgezahlten Bezüge waren im Ausmaß von 176.911,13 € (= 183.961,13 € - 7.050,00 €) eine Entlohnung des Bf. für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der öXgmbh.

Die Kosten, die der dXag (Deutschland) durch die Entlohnung des Bf. für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der öXgmbh entstanden, verrechnete Erstere an Letztere weiter.

Damit trug die öXgmbh auch hinsichtlich dieser Kosten das Risiko für den Fall der Nichtleistung durch den Bf.

In den vorgenannten 176.911,13 € war die – in einem Betrag ausgezahlte – variable Abschlussvergütung in der auf die Tätigkeit des Bf. im Jahr 2017 in Österreich entfallenden Höhe von 39.934,23 € enthalten. Dieser einmalige Bezug unterschied sich auch in der Rechtsgrundlage (Pkt. 3.4 des Assignment Vertrages) von laufenden Bezügen, welche der Bf. für seine Tätigkeit in Österreich erhielt.

In den vorgenannten 176.911,13 € ist die – einmal im Jahr erfolgte – Aktienplan-Auszahlung in Höhe von 3.083,00 € enthalten. Dieser Bezug unterschied sich auch in der Rechtsgrundlage von laufenden Bezügen.

In den vorgenannten 176.911,13 € ist das – in einem Betrag ausgezahlte – Heimaturlaubsfahrzeugbudget in Höhe von 3.450,00 € enthalten, welches in der Vergütungsübersicht in Pkt. 3.3 des Assignment Vertrages vorgesehen war.

In den vorgenannten 176.911,13 € ist die einmal im Jahr erfolgte Auszahlung eines als Sonstige Zahlung bezeichneten Betrages in Höhe von 4.363,00 € enthalten, welcher für Anpassungen zu den Lebenshaltungskosten während der Entsendung gewährt wurde. Laut der mit der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025 eingereichten Anweisung 1 zur Konzernrichtlinie wird der Konsumausgabenanteil des Nettoeinkommens mindestens einmal jährlich unter Berücksichtigung der Kaufkraft im Heimatland und im Gastland sowie des Wechselkurses angepasst; gegebenenfalls erhält der Entsendete einen Lebenshaltungskosten-Ausgleich (Cost of Living Allowance).

In den vorgenannten 176.911,13 € sind 126.080,90 € (= 176.911,13 € - 39.934,23 € - 3.083,00 € - 3.450,00 € - 4.363,00 €) laufend ausgezahlte Bezüge enthalten.

Die Methode der Entlohnung des Bf. während seiner Entsendung wurde in den Erläuterungen zu seiner deutschen Steuererklärung 2018 als „*Split Payroll*“ bezeichnet, was bedeute, dass dem Bf. *„ein Gehaltsbestandteil von der Heimatgesellschaft in Deutschland ausgezahlt wurde. Zusätzlich wurde ein Gehaltsbestandteil von der Gastgesellschaft in Österreich ausbezahlt. Die vollständige Gehaltskostentragung erfolgt durch die Gastgesellschaft in Österreich.“*

Beweiswürdigung:

Die vertraglichen Regelungen sind aus den aktenkundigen Verträgen entnommen; die Verträge sind in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens (Ergänzungsauftrages gemäß § 161 Abs. 1 BAO) bei der belangten Behörde eingereicht worden.

Die Buchungen auf den Lohnkonten sind aus den aktenkundigen Lohnkonten entnommen; sie sind in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens (Ergänzungsauftrag gemäß § 161 Abs. 1 BAO) der belangten Behörde eingereicht worden und in detaillierterer Form als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025 beim BFG eingereicht worden.

Die von der dXag ausgestellten Verdienstabrechnungen für den Bf. betreffend April und Mai 2018 sowie die deutsche Einkommensteuererklärung 2018 samt Anlagen und Erläuterungen sind als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025 beim BFG eingereicht worden.

Die Firmenbucheinträge sind den mit Stichtagen 10. April 2021 und 24. Mai 2024 erstellten Firmenbuchauszügen, jeweils mit historischen Daten, entnommen.

Die Entsendung nach Österreich war von Anfang an als befristet geplant. Sie dauerte schließlich länger als ursprünglich geplant, aber dann kehrte der Bf. zur Heimatgesellschaft zurück. Die neue Position des Bf. in der Heimatgesellschaft ist einer Presseaussendung vom März 2023 entnommen.

Der Bf. war vom 4. Mai 2017 bis 31. Mai 2022 an der Adresse österreichischer Wohnsitz mit Nebenwohnsitz amtlich gemeldet. Der Bf. war für die öXgmbh in Wien tätig und musste daher die Wohnung benutzen und beibehalten.

Die vom Bf. im Jahr 2018 bezahlten Beiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 8.424,00 € entsprechen der Gesamtsumme der Jahressummen für Rentenversicherung (7.254,00 €) und Arbeitslosenversicherung (1.170,00 €) laut dem deutschen Lohnkonto.

Die in Österreich an den Bf. ausgezahlten Bezüge ergeben sich aus dem Lohnzettel L16, der von der öXgmbh an das Finanzamt übermittelt worden ist.

Die (direkte) Tätigkeit des Bf. im Jahr 2018 nur für die öXgmbh ergibt sich aus folgendem: Der Bf. war laut Beilage zur Arbeitnehmerveranlagungserklärung im Jahr 2018 nur in Österreich tätig. Laut Punkt 2.1 des Assignment Vertrages wurde das Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft ruhend gestellt. Laut Punkt 4.1 des Geschäftsführervertrages sollte der Bf. seine gesamte Arbeitskraft der öXgmbh widmen. Ein allfälliger indirekter Nutzen für die dXag (Deutschland) als Lieferantin bzw. Eigentümerin der öXgmbh ist nicht relevant. Ansonsten würde jede Tätigkeit für eine Tochtergesellschaft eine Tätigkeit für die Muttergesellschaft darstellen und die Trennung der Gesellschafter von der Gesellschaft wäre nicht mehr gegeben.

Da der Bf. im Jahr 2018 nur für die öXgmbh tätig war, stellen die im Jahr 2018 für das Jahr 2018 in Österreich und Deutschland ausbezahlten Bezüge eine Entlohnung nur für die Tätigkeit des Bf. für die öXgmbh dar.

Die dem Bf. im Jahr 2018 für das Jahr 2017 in Deutschland ausbezahlten Bezüge stellten

- im Ausmaß von 7.050,00 € eine Entlohnung für die Tätigkeit des Bf. in M vor seiner Entsendung nach Österreich dar, wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025, dem deutschen Lohnkonto und der deutschen Verdienstabrechnung des Bf. für Mai 2018 hervorgeht;
- im Ausmaß von 39.934,23 € eine Entlohnung für die Tätigkeit in Österreich für die öXgmbh dar, wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025, dem deutschen Lohnkonto (Zeilen 152/240 und 000/693) und den deutschen Verdienstabrechnungen des Bf. für April 2018 hervorgeht.

Die Abschlussvergütung (Bonus), soweit sie der Bf. für seine Tätigkeit in M im Jahr 2017, wohin er zuvor entsendet worden war, im Streitjahr 2018 ausbezahlt bekommen hat, kann keine Entlohnung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der öXgmbh sein. Angesichts der im Konzern der dXag (Deutschland) herrschenden Regelungsdichte zur Besoldung und sonstigen Behandlung der ins Ausland entsendeten Mitarbeiter ist davon auszugehen, dass auch die im Jahr 2018 an den Bf. ausgezahlten 7.050,00 € für die Tätigkeit des Bf. im Jahr 2017 in M aufgrund einer derartigen Regelung, welche sich notwendigerweise von der Regelung der laufenden Bezüge unterschied, gewährt wurden.

Der Gesamtbetrag der Bezüge, die der Bf. im Jahr 2018 von dXag (Deutschland) erhalten hat, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025, kontrolliert durch nochmalige Addierung des deutschen Lohnkontos.

Die Verrechnung der Kosten, welche der dXag (Deutschland) durch Zahlungen an den Bf. entstanden waren, an die öXgmbh ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025 und den Erläuterungen zur deutschen Steuererklärung des Bf.

Angesichts der im Konzern der dXag (Deutschland) herrschenden Regelungsdichte zur Besoldung und sonstigen Behandlung der ins Ausland entsendeten Mitarbeiter ist davon auszugehen, dass auch die im Jahr 2018 erfolgte Aktienplanauszahlung aufgrund einer derartigen Regelung, welche sich notwendigerweise von der Regelung der laufenden Bezüge unterschied, gewährt wurde.

Rechtliche Würdigung:

§ 1151 Abs. 1 ABGB lautet: „Wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet, so entsteht ein Dienstvertrag; wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt, ein Werkvertrag.“

Der Bf. war im gesamten Streitjahr 2018 – und nicht etwa nur für einige wenige Handlungen – vertraglich zur Geschäftsführung und Vertretung der öXgmbh verpflichtet, wobei die Hauptpflichten des Geschäftsführers bereits weitgehend durch das GmbH-Recht normiert sind (*Rohregger/Kudma in H. Foglar-Deinhardstein, GmbHG, § 15 Rz 60*). Der Bf. hatte sich also auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für die öXgmbh verpflichtet, sodass der gegenständliche Geschäftsführervertrag ein Dienstvertrag war. Dienstverhältnisse sind typischerweise, aber nicht notwendig entgeltlich (*Spenling in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB⁵, § 1151 Rz 8*, mit Verweis auf § 1152 und EvBl 1978/98). Der Dienstvertrag des Bf. mit der öXgmbh war aber ohnehin entgeltlich. Die öXgmbh war Dienstgeberin; der Bf. war Dienstnehmer (zu diesen Begriffen vgl. *Spenling in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB⁵, § 1151 Rz 5*; im Steuerrecht werden die Begriffe Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer verwendet; s. unten).

Dem ruhenden Arbeitsvertrag des Bf. mit der dXag (Deutschland) fehlte im Streitjahr 2018 die Verpflichtung des Bf., an die dXag (Deutschland) Arbeitsleistungen zu erbringen. Damit fehlte diesem Vertrag während des Jahres 2018 die Verpflichtung des Bf. zur Dienstleistung, um die Definition des Dienstvertrages in § 1151 Abs. 1 ABGB zu erfüllen. Die dXag (Deutschland) war nicht die (zivil)rechtliche Dienstgeberin (Arbeitgeberin) des Bf. hinsichtlich der vom Bf. im Jahr 2018 erbrachten Dienstleistungen (Arbeitsleistungen). Sie war im Jahr 2018 auch nicht die steuerliche Arbeitgeberin des Bf., wie noch gezeigt werden wird.

Die dXag (Deutschland) war in Bezug auf die Entlohnung des Bf. für seine Tätigkeit bei der öXgmbh mit 176.911,13 € nicht die Arbeitgeberin des Bf., weil der Arbeitsvertrag des Bf. mit ihr hinsichtlich der vom Bf. zu erbringenden Arbeitsleistungen ruhte. Sie war – bezogen auf die Entlohnung des Bf. für seine Geschäftsführertätigkeit bei der öXgmbh – nur eine Zahlstelle, weil sie die damit verbundenen Kosten an die öXgmbh weiterverrechnete. Damit trug die öXgmbh die gesamten Kosten der Beschäftigung des Bf. und sie war im Jahr 2018 die einzige Arbeitgeberin des Bf.

Der Bf. war im Jahr 2018 aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in Österreich gemäß § 26 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte, d.h. sowohl auf die Bezüge, welche die öXgmbh auszahlte, als auch auf die Bezüge, welche die dXag (Deutschland) auszahlte. Es kann dahingestellt bleiben, ob die in Letzteren enthaltenen 7.050,00 € Entlohnung für eine Tätigkeit des Bf. in M auch unter die unbeschränkte Steuerpflicht fielen, obwohl sie für eine Tätigkeit vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezahlt wurden (zur Umstrittenheit vgl. *Doralt et al., § 1 EStG Tz 32/1* und *Wiesner et al., § 1 EStG Anm. 5*), weil das DBA Österreich-M diesbezüglich das Besteuerungsrecht

ohnehin ausschließlich dem Tätigkeitsstaat M zuweist und – wie noch gezeigt werden wird – die 7.050,00 € einen sonstigen Bezug darstellen, sodass sie jedenfalls nicht für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind.

In Österreich steuerpflichtig sind somit die von der öXgmbh ausgezahlten Bezüge in Höhe von 160.883,56 € plus die von der dXag (Deutschland) ausgezahlten Bezüge in dem auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Ausmaß von 176.911,13 €; somit in Summe 337.794,69 €.

Gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland darf Österreich die genannten, für die Tätigkeit als Geschäftsführer der in Österreich ansässigen öXgmbh bezogenen 337.794,69 € besteuern, auch wenn der Bf. in Deutschland ansässig ist.

§ 25 Abs. 1 EStG 1988: *„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, ...“

§ 47 Abs. 2 EStG 1988: *„Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. ...“*

Der Bf. war im Streitjahr 2018 direkt nur für die öXgmbh tätig; er erbrachte nur an sie Arbeitsleistungen und schuldete nur ihr Arbeitskraft; er war nur in ihren Betrieb eingegliedert. Der dXag (Deutschland) schuldete der Bf. im Jahr 2018 keine Arbeitskraft und er war nicht in ihren Betrieb eingegliedert.

Somit gab es im Jahr 2018 nur ein Dienstverhältnis im Sinne von § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und § 47 Abs. 2 EStG 1988, und zwar mit dem Bf. als Arbeitnehmer und der öXgmbh als einziger steuerlicher Arbeitgeberin des Bf.

Auch die von der dXag (Deutschland) an den Bf. ausbezahlte Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit bei der öXgmbh ist der öXgmbh steuerlich als von ihr ausgezahlter – wirtschaftlich getragener – Arbeitslohn zuzurechnen. Daraus ergibt sich auch, dass diese 176.911,13 € keinen Arbeitslohn von dritter Seite darstellten.

Die in § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 genannten sonstigen Bezüge sind hier nicht gegenständlich. Der hier relevante Gesetzestext zur Definition bzw. Beschreibung, was sonstige Bezüge sind, ist dem Anfang von § 67 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 zu entnehmen: *„Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge ...“*

Nach dem Gesetzestext liegen sonstige Bezüge nur vor, wenn diese neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausgezahlt werden; eine weitere Definition ist im

Gesetz nicht enthalten (*Kirchmayr/Schaunig in Doralt et al.*, § 67 EStG Rz 6). Vorteile von dritter Seite kommen nach vorherrschender Ansicht nicht als sonstige Bezüge in Betracht; nach anderer Ansicht wolle das Gesetz nur erreichen, dass mehrere Dienstverhältnisse hinsichtlich der sonstigen Bezüge getrennt beurteilt würden (aaO Rz 8). Im vorliegenden Fall sind diese unterschiedlichen Sichtweisen aber nicht relevant, weil die öXgmbh auch hinsichtlich der von der dXag (Deutschland) an den Bf. ausbezahlten Bezüge die Arbeitgeberin im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 war und auch auf dem Umweg über die dXag (Deutschland) Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 EStG 1988 an den Bf. auszahlte.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind sonstige Bezüge Zahlungen, die sich sowohl durch den Rechtstitel als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (Monat), sondern für mehrere Lohnzahlungszeiträume gezahlt werden (*Knechtel in Wiesner et al.*, Anm. 3 zu § 67 EStG; *Fellner in Büsser et al.*, § 67 Abs. 1 und 2 EStG, Rz 7; jeweils mit Verweisen auf VwGH). Laut *Fellner* aaO Rz 8 sei nicht Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer aufgrund eines speziellen Titels Anspruch auf den sonstigen Bezug habe; allerdings werde in der Regel ein solcher Rechtstitel vorliegen. Bei einer freiwillig gewährten Belohnung, die aaO als Beispiel angeführt ist, besteht aber ohnehin ein Unterschied im Rechtstitel: Kein vorheriger Anspruch im Gegensatz zum Anspruch auf insbesondere das monatliche Gehalt.

Die Abschlussvergütung für 2017 in der die Tätigkeit in Österreich betreffenden Höhe von 39.934,23 € wurde im Jahr 2018 in einem einzigen Betrag, d.h. unterschiedlich als die laufenden Bezüge, ausgezahlt und in Punkt 3.4 des Assignment Vertrages – durch den Rechtstitel von den laufenden Bezügen unterschieden – folgendermaßen vorgesehen: „... erhalten Sie neben den in der Vergütungsübersicht (3.3) aufgeführten Leistungen nach Ablauf eines Geschäftsjahres (=Kalenderjahr) eine variable Abschlussvergütung, deren Höhe sich nach einer gesonderten Regelung bestimmt. ...“ Somit stellt die Abschlussvergütung einen sonstigen Bezug dar.

Die Abschlussvergütung für 2017 in der die Tätigkeit in M betreffenden Höhe von 7.050,00 € wurde im Jahr 2018 in einem einzigen Betrag und somit unterschiedlich als die laufenden Bezüge ausgezahlt. Es handelte sich deshalb und infolge des Zahlungsgrundes um einen sonstigen Bezug. Weiters wird (siehe Sachverhalt) davon ausgegangen, dass es eine diesbezügliche spezielle Regelung gab, welche sich von der Regelung der laufenden Bezüge unterschied. Die genannten 7.050,00 €, für welche M das Besteuerungsrecht zusteht, sind als sonstige Bezüge weder für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen noch erhöhen sie die laufenden Bezüge.

Die Aktienplan-Auszahlung in Höhe von 3.083,00 € wurde im Jahr 2018 in einem einzigen Betrag und somit unterschiedlich als die laufenden Bezüge ausgezahlt. Es handelte sich deshalb und infolge des Zahlungsgrundes um einen sonstigen Bezug. Weiters wird (siehe Sachverhalt)

davon ausgegangen, dass es eine diesbezügliche spezielle Regelung gab, welche sich von der Regelung der laufenden Bezüge unterschied.

Das Heimaturlaubsfahrzeugbudget in Höhe von 3.450,00 € wurde im Jahr 2018 in einem einzigen Betrag und somit unterschiedlich als die laufenden Bezüge ausgezahlt. Es ist in der Vergütungsübersicht in Pkt. 3.3 des Assignment Vertrages getrennt von den laufenden Bezügen vorgesehen. Es stellte einen sonstigen Bezug dar.

Der als sonstige Zahlung bezeichnete Lebenshaltungskosten-Ausgleich (Cost of Living Allowance) in Höhe von 4.363,00 € wurde im Jahr 2018 in einem einzigen Betrag und somit unterschiedlich als die laufenden Bezüge ausgezahlt. Die Rechtsgrundlage hierfür ist in der mit der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2025 eingereichten Anweisung 1 zur Konzernrichtlinie enthalten und somit eine andere Rechtsgrundlage als diejenige für die laufenden Bezüge. Es handelte sich somit um einen sonstigen Bezug.

§ 41 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung: „Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67, des § 67a oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 und auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß § 67 Abs. 1 und 2 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2 100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 ...“.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) für die ersten 620 Euro 0%, für die nächsten 24.380 Euro 6%, für die nächsten 25.000 Euro 27% und ... [hier nicht mehr relevant]

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen (z.B. weil sie das Sechstel der laufenden Bezüge überschreiten) wie ein laufender Bezug zu versteuern, wobei diese Bezüge nicht das Jahressechstel erhöhen.

Sämtliche in Österreich steuerpflichtigen Bezüge des Bf. im Jahr 2018 (337.794,69 €) stellen steuerlich – wie dargestellt – Bezüge, die der Bf. von der öXgmbh erhalten hat, dar. Diese Bezüge setzen sich aus laufenden Bezügen in Höhe von 286.964,46 € (= 160.883,56 € + 126.080,90 €) und sonstigen Bezügen in Höhe von 50.830,23 € (= 39.934,23 € + 3.083,00 € + 3.450,00 € + 4.363,00 €) zusammen.

Ein Sechstel der vorgenannten laufenden Bezüge ist 47.827,41 €. Der dieses Sechstel übersteigende Teil der vorgenannten laufenden Bezüge in Höhe von 3.002,82 € (= 50.830,23 € - 47.827,41 €) ist gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 wie ein laufender Bezug zum allgemeinen Tarif

zu versteuern. Somit werden 289.967,28 € (= 286.964,46 € + 3.002,82 €) abzüglich Werbungskosten zum laufenden Tarif versteuert.

Berechnung der Steuer auf die sonstigen Bezüge:

0% von	620,00 €	0,00 €
6 % von	24.380,00 €	1.462,80 €
27% von	22.827,41 €	6.163,40 €
Summe		7.626,20 €

In dem in der Revisionsbeantwortung seitens des Bf. herangezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 19.12.2002, 99/15/0191 wird davon ausgegangen, dass bei Arbeitnehmergestellung in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen bestehe, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt. Auch der in der Revisionsbeantwortung seitens des Bf. herangezogene Artikel von *Ludwig*, *ecolex* 1994, Seite 421, behandelt die Arbeitnehmerüberlassung. Von diesen Konstellationen unterscheidet sich der vorliegende Fall insbesondere dadurch, dass die beschäftigende Gesellschaft direkt mit dem Bf. den Dienstvertrag abgeschlossen hat.

Der seitens des Bf. vorgebrachten Begründung wird nur zum Teil gefolgt. Mit der Abgabefestsetzung durch die vorliegende Entscheidung wird dem Antrag des Bf. zumindest entsprochen. Insgesamt stellt die Entscheidungsrichtung eine teilweise Stattgabe dar.

Zur Unzulässigkeit einer 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. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Soweit für die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes Tatfragen (Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, entscheidend sind, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Die rechtliche Würdigung basiert auf der Definition des Dienstvertrages in § 1151 Abs. 1 ABGB und § 47 Abs. 2 EStG 1988, aus deren Wortlaut das Vorliegen der Verpflichtung zur Dienstleistung (Schulden der Arbeitskraft) als unbedingt notwendiges Merkmal eines Dienstvertrages klar hervorgeht. Angesichts der eindeutigen Rechtslage ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösen, weshalb die Revision auch insoweit

nicht zulässig ist, selbst dann, wenn zu der anzuwendenden Norm noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (vgl. VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053; VwGH 27.8.2014, Ra 2014/05/0007; VwGH 27.8.2014, Ra 2014/05/0010; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/08/0093; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, RNr. 10)

Wien, am 30. September 2025