

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

### Entscheidungsgründe

#### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Dienstnehmerin der österreichischen X AG, welche sie vom 1. April 2005 bis 31. August 2007 nach Bulgarien zur Y und vom 1. September 2007 bis zum 30. September 2008 zur italienischen Konzerngesellschaft Z, entsandt hat.

Im Streitjahr 2007 hat sich die Bf. laut ihren Kalenderaufzeichnungen 193 Tage in Bulgarien und 125 Tage in Italien, im Streitjahr 2008 179 Tage in Italien aufgehalten.

Für die Dauer ihrer befristeten Auslandsentsendungen hat die Bf. ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten und war in den Streitjahren 2007 und 2008 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 wurden zum einen die Einkünfte, für welche die Bf. die Anrechnung von der in Italien entrichteten Steuer beantragt habe, doppelt erfasst und zum anderen der Alleinerzieherabsetzbetrag nicht berücksichtigt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bf. daher die Korrektur der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 19. August 2009 beantragte die Bf. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Bei der Einkommensteuerveranlagung 2008 wurden ebenfalls die Einkünfte, für welche die Bf. die Anrechnung von der in Italien entrichteten Steuer beantragt habe, doppelt erfasst.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bf. daher die Korrektur der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Darüber hinaus beantragte die Bf. die Stornierung des Lohnzettels mit Bruttobezügen von 45.433,10 Euro und steuerpflichtigen Bezügen von 68.814,34 Euro, da ein berichtiger Lohnzettel übermittelt worden sei. Abschließend ersuchte die Bf. um Anpassung des Arbeitslosengeldes.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2009 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als es die Einkommensteuer 2008 von 38.460,11 Euro auf 29.422,77 Euro herabsetzte.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2009 beantragte die Bf. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Nachweises über die Abfuhr der Einkommensteuer in Bulgarien sowie der Lohnzettels 2007 und 2008 für die Einkünfte in Italien.

Mit Ergänzungersuchen vom 12. Februar 2009 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bf. vor, sie habe sich in den Jahren 2007 und 2008 weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten, weswegen die in Italien erzielten Einkünfte in Entsprechung des Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien in Österreich der Besteuerung unterlägen und eine in Italien entrichtete Steuer nicht anzurechnen sei. Eine andere Sichtweise sei nur geboten, wenn der italienischen Z wirtschaftlich die Arbeitgebereigenschaft zukomme. Die Bf. wurde daher ersucht bekannt zu geben, und zu belegen: Wer über die Höhe der Bezüge entscheide bzw. mit wem die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen worden sei, wer über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns entscheide, wer das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trage, wem gegenüber Abfertigungs- und Pensionsansprüche erwachsen, wer über das Urlaubsausmaß entscheide, wer die Bf. nach Ablauf der Entsendezeit beschäftigen werde, wer das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung habe, ob die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder des Staates des Personalverwenders gelten würden, mit wem die Bf. Meinungsverschiedenheiten aus dem

Dienstverhältnis auszutragen habe und wer für die Sozialversicherungsbelange der Bf. zuständig sei.

In Entsprechung des Ergänzungsersuchens übermittelte die Bf. Kopien der italienischen Gehaltsabrechnungen für die Jahre 2007 und 2008 sowie die mit ihrem Dienstgeber X AG abgeschlossene Entsendungsvereinbarung.

Ergänzend brachte die Bf. vor, dass sie im Rahmen ihrer Entsendung nach Italien mit der Funktion eines Underwriters in der Z betraut worden und dabei dem Head of Underwriting der Z unterstellt gewesen sei.

Weiters habe die Z über die Höhe der Bezüge der Bf. sowie über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplans des Konzerns entschieden. Auch sonstige Einmalzahlungen seien ebenfalls direkt von der Z an die Bf. ausbezahlt worden.

Das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall und der Anspruch auf Abfertigung und Pension seien allerdings bei der X AG gelegen. Auch die Kompetenzen bezüglich Urlaubsausmaß, Entlassung und Kündigung seien bei der X AG gelegen, auf Grund dessen auch die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders gelten würden.

Generell werde der Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit vom Personalentsender in Österreich weiter beschäftigt. Im Falle der Bf. habe diese jedoch mit 30. September 2008 ihr Dienstverhältnis beendet und sei seit 1. November 2008 bei der A AG beschäftigt.

Der Arbeitnehmer habe zudem etwaige Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstverhältnis mit der X AG auszutragen.

Da die Bf. während ihrer befristeten Entsendung zur Z weiterhin in der österreichischen Sozialversicherung verblieben sei, sei die österreichische Gesellschaft für die Sozialversicherungsbelange der Bf. zuständig.

Die Bf. wies wiederholt darauf hin, dass sie funktional in die Organisation der italienischen Z eingegliedert gewesen sei und somit die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft zu bejahren sei, da Italien den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anwende.

Des Weiteren verwies die Bf. auf die EAS-Auskunft 3108 des BMF, GZ BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009, wo festgehalten werde, dass Österreich den ausländischen Arbeitgeberbegriff anerkennen müsse und als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung tunlichst zu vermeiden habe.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. April 2010 gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung unter GZ. RV/0052-W/10, miterledigt RV/0051-W/10 insoweit statt, als er für das Veranlagungsjahr 2007 die seitens der Bf. in Bulgarien erzielten Einkünfte in Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes von der Besteuerung ausnahm und den Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigte. Für das Veranlagungsjahr 2008 wurde ebenfalls der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt. Die auf die Tätigkeit der Bf. bei der Z entfallenden Bezugsteile wurden in beiden Jahren der Besteuerung in Österreich unterzogen, da sich die Bf. laut den von ihr vorgelegten Kalenderaufzeichnungen in

den Streitjahren 2007 und 2008 jeweils weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten habe und die italienische Konzerngesellschaft Z nicht als Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sei.

Dagegen erhab die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der mit Erkenntnis vom 26. März 2014, 2010/13/0089, die Berufungsentscheidung vom 7. April 2010 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben hat.

**B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

Die Artikel 3 und 15 des DBA-Italien lauten auszugsweise:

„Artikel 3

Allgemeine Definitionen

...

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

...

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

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

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.“

Im vorzitierten Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof gemäß 43 Abs. 2 VwGG auf die Begründung seines Erkenntnisses vom 22. Mai 2014, 2009/13/0003, in welchem er ausgesprochen hat, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, welcher wörtlich Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien entspricht, 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. Der Begriff des –wirtschaftlichen – Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom – und nicht nach nationalem Recht – zu interpretieren, sodass auch im angefochtenen Bescheid, der davon ausgeht, dass die Definition des in Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde.

Es war daher unter Verweis auf die Entscheidungsgründe des Verwaltungsgerichtshofes der - nunmehr als Beschwerde zu behandelnden – Berufung im fortgesetzten Verfahren Folge zu geben und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 2007 und 2008)

**C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 16. Juli 2014