

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 18.1.2013 der Frau Bf. V., X.X. in H. geboren, in Ungarn, St. wohnhaft, vertreten durch Ernst&Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsges.m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19 situiert, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17.12.2012, Evidenznummer: X/X, betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der im Jahr 2010 einbehaltenen Lohnsteuer

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) beantragte durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) mit Schreiben vom 30.9.2011 und den Formblättern ZS-RE1 und ZS-RE1c beim zuständigen Finanzamt (FA) die Rückzahlung der, im Jahr 2010 von der K. AG Wien von ihrem Arbeitslohn einbehaltenen und abgeführt, Lohnsteuer in Höhe von € 7.670 gemäß § 240 Abs. 3 BAO in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Ungarn betreffend die Einkommensteuer (BGBI 52/1976, im folgenden kurz DBA-Ungarn).

Die Bf. wurde von ihrem ungarischen Arbeitgeber, der K. ZRI Hungary Branch in H., auf Grund einer konzerninternen Entsendung ab Juni 2010 zur befristeten Arbeitsleistung der K. AG Wien zugewiesen.

Laut den amtlichen Meldedaten war die Bf. von 4.6.2010 bis 4.6.2013 mit Hauptwohnsitz in Wien gemeldet. Die ersten Wochen wohnte sie in einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten vollmöblierten Unterkunft in A.. Mit Vertrag vom 24.6.2010 mietete die Bf. für drei Jahre vom 1.7.2010 bis 30.6.2013 eine 33 m² große, vollmöblierte Wohnung in C..

Im Rückzahlungsantrag führte der StV aus, dass die Bf. ihren ungarischen Wohnsitz und dortigen Lebensmittelpunkt beibehalten habe. Zur Arbeitsverrichtung bei der wiener Konzerngesellschaft habe sie für die Dauer der Auslandsentsendung auch in Wien einen Wohnsitz begründet. Nach Art 4 Abs. 2 DBA-Ungarn sei daher Ungarn der sogenannte Ansässigkeitsstaat der Bf. und Österreich sei hinsichtlich der bezogenen Lohneinkünfte der Quellenstaat.

Die Bf. habe im Veranlagungsjahr 2010 weniger als 183 Tage in Österreich verbracht. Als Nachweis dazu werde ein zweiseitiger EDV-Ausdruck „Kalender-Report“ vom Jahr 2010 angeschlossen, in dem die Zahl der Aufenthalte in Ungarn, Österreich und Drittstaaten nach Kalendermonaten gegliedert angeführt ist.

Da das Gehalt der Bf. während der Entsendung weder vom einem österreichischen Arbeitgeber gezahlt noch von einer österreichischen Betriebsstätte des ungarischen Arbeitgebers getragen worden sei, käme nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn das Besteuerungsrecht an der Vergütung dem Ansässigkeitsstaat Ungarn zu. Die Abfuhr der Lohnsteuer durch die K; Wien sei somit zu Unrecht erfolgt und deshalb werde für das Jahr 2010 die Rückzahlung dieser österreichischen Abzugssteuer beansprucht.

Mit Vorhalt vom 4.7.2012 forderte das FA die Bf. auf, eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen. Ferner möge die K; Wien, die in Österreich geleisteten Arbeitstage auflisten und bestätigen. Zudem wurden eine Reihe von Fragen zur Feststellung des Sachverhaltes gestellt, von wem die einzelnen Arbeitgeberaufgaben gegenüber der Bf. ausgeübt worden sind.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.08.2012 teilte die Bf. zusammenfassend mit, dass die K; Wien der wirtschaftliche Arbeitgeber während der Entsendung gewesen sei. Die Bf. habe von der K; Wien das Gehalt erhalten. Diese habe davon auch die österreichische Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und abgeführt. Im Krankheitsfall werde auch während der Entsendung das Entgelt von der K; Wien weiter bezahlt. Rechtlicher Arbeitgeber sei aber auf Grund des Basisdienstvertrages weiterhin die K; Ungarn gewesen.

Zur Erfüllung des vom FA aufgetragenen Beweisverlangens wurde der bereits vorgelegte zweiseitige EDV-Ausdruck „Kalender-Report“ - mit einem Firmenstempel der K; Wien und einer Unterschrift versehen – nochmals eingereicht.

Im Bescheid vom 17.12.2012 wurde von der Abgabenbehörde der Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO sinngemäß mit folgender Begründung abgewiesen:

„Nach Art. 15 Abs. 2 DBA Ungarn dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in einem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständiger Arbeit bezieht, nur dann im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn

a) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat (in dem die Tätigkeit ausgeübt wird) ansässig ist und

- b) die Vergütungen auch nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) hat und
- c) der Empfänger sich in dem Tätigkeitsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält.

Sind die Voraussetzungen der sogenannten 183-Tage-Regelung nicht gegeben, darf die bezogene Vergütung im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

In gegenständlichen Fall sind die Kriterien des Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn deshalb schon nicht erfüllt, weil die Vergütung von einem im Österreich ansässigen Arbeitgeber, der K; Wien, bezahlt worden ist.“

Die Bf. erhab durch ihren StV mit Anbringen vom 18.1.2013 gegen den abweisenden Abgabenbescheid form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde und begehrte ihrem Antrag auf Rückzahlung der österr. Lohnsteuer 2010 statzugeben. Begründend brachte sie vor, dass durch Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn das finale Besteuerungsrecht an ihren von der K; Wien erhaltenen nichtselbständigen Einkünften nicht Österreich sondern Ungarn zugewiesen werde. Sie sei im Jahr 2010 weniger als 183 Tage in Österreich anwesend gewesen und die Vergütung sei auch nicht vom einem österreichischen Arbeitgeber oder von einer österreichischen Betriebsstätte des ungarischen Arbeitgebers getragen worden. Für die abkommensrelevante Feststellung, wem bei konzerninternen Arbeitskräftegestellungen oder Entsendungen die Arbeitgeberfunktion zukomme (gegenständlich der K; Ungarn oder der K; Wien), gehe die österreichische Verwaltungspraxis auf Grundlage der Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich vom rechtlichen Arbeitgeberbegriff aus (LStR 2002 Rz. 923).

Die Beantwortung des Vorhaltes lasse nicht auf eine Verlagerung des rechtlichen Arbeitgebers auf die K; Wien schließen. Insbesondere könne über eine Kündigung der Bf. nur die K; Ungarn aufgrund des mit ihr vereinbarten Arbeitsvertrages entscheiden und seien Meinungsverschiedenheiten aus diesem Vertrag mit der K; Ungarn auszutragen. Außerdem erwachsen die Abfertigungs- und Pensionsansprüche gegen die K; Ungarn.

Der Umstand, dass das Gehalt der Bf. von der K; Wien bezahlt wurde, ändere nichts daran, dass für die Beurteilung des Besteuerungsrechtes der rechtliche Arbeitgeber maßgeblich sei. Die zivilrechtliche Arbeitgeberfunktion sei aber eindeutig von der K; Ungarn ausgeübt worden. Es liege gerade in der Natur einer Arbeitskräftegestellung, dass der Beschäftiger, hier die K; Wien, direkt oder indirekt den Gehaltsaufwand trägt. Dadurch werde er jedoch nicht zum Arbeitgeber der Bf. Rechtlicher Arbeitgeber bleibe das überlassende Unternehmen (so auch UFS, 22.1.2009, RV/3057-W/08). Indem das FA einen Besteuerungsanspruch der Republik Österreich nach Art. 15 DBA-Ungarn aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat Österreich annimmt, habe sie die Rechtslage verkannt und den Antrag rechtswidrig abgewiesen.

Weiters werde angeführt, dass der Arbeitslohn der Bf. in abkommenskonformer Weise auch in Ungarn besteuert worden sei.

Das Finanzamt erließ mit Bescheid vom 12.9.2013, zugestellt am 11.11.2013, dazu eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, in der Folgendes ausgeführt wurde:

„Die Regelung des Art 15 Abs. 2 DBA-Ungarn ist im Wesentlichen mit jener des Art 15 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens identisch (insb. die Wortfolge „...Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist“). Die Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen hat abkommensautonom ohne Rückgriff auf das nationale Steuerrecht zu erfolgen. Nach der OECD-Auslegung sind für die Arbeitgebereigenschaft vor allem wirtschaftliche Aspekte maßgebend. Demnach ist „Arbeitgeber“ jene Person, die ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Fragen der arbeitsrechtlichen Gestaltung des Dienstvertrages sind nicht entscheidend. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck dieser Bestimmung, wonach das Besteuerungsrecht an Arbeitslöhnen der Staat haben soll, dessen Steuerbemessungsgrundlage durch die aufwandsmäßige Berücksichtigung der Arbeitslöhne beschränkt werde.“

In dem Erkenntnis, 2009/13/0031 vom 22.5.2013, stellt der VwGH in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung klar, dass die Frage, ob dem Tätigkeitsstaat oder dem Ansässigkeitsstaat bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit das Besteuerungsrecht zusteht, nach DBA-Recht und nicht nach innerstaatlichem Steuerrecht zu lösen ist, weil das DBA-Recht als *lex specialis* Vorrang hat.

Auf Grund der zitierten Änderung der Rechtsprechung des VwGH ist im Fall der Bf. das Besteuerungsrecht davon abhängig, in welchem Staat der wirtschaftliche Arbeitgeber seinen Sitz hat. Mit dieser Rechtsauffassung soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlten Vergütungen den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat.

Wie von der Bf. mehrfach ausgeführt, trägt die K. Wien den Gehaltsaufwand der Bf. und ist diese in das aufnehmende Unternehmen eingebunden. Die K; Wien hat auch die Verantwortung für die durch die Tätigkeit der Bf. erzielten Ergebnisse. Im Rahmen der Arbeiten der Bf. für die K; Wien, ist sie den Weisungen dieses Unternehmens unterworfen. Demnach kommt der K; Wien die abkommensrechtlich maßgebliche wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft zu.“

Mit Schreiben vom 11.12.2013 stellte die Bf. durch ihren StV binnen offener Frist einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht und führte ergänzend Folgendes in Treffen:

„Das FA begründet die Abweichung von der bisherigen Verwaltungspraxis mit der jüngst ergangenen Entscheidung des VwGH, 2009/13/0031, vom 22.05.2013. Dieses Erkenntnis betrifft jedoch einen sogenannten Outbound-Fall (Entsendung ins Ausland), während es sich im gegenständlichen Fall um einen Inbound-Fall handelt. Damit hat der VwGH jedoch in keiner Weise entschieden, dass für das Besteuerungsrecht Österreichs bei

Inbound-Fällen ebenfalls auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber abzustellen sei. Zur organisatorischen Eingliederung der Bf. ist anzuführen, dass das Weisungsrecht der K; Wien nur ein „abgeleitetes Weisungsrecht“ sei, welches der eigentliche Arbeitgeber, die K; Ungarn, vermittelt.

Des Weiteren widerspricht das VwGH-Urteil betreffend die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers den bisherigen Erlässen der Finanzverwaltung (insb. LSt-Richtlinien und EAS-Auskünften). Eine Klarstellung im Erlasswege - Anpassung der Erlässe auf diese geänderte VwGH-Rechtsprechung - ist bei dato nicht erfolgt. Es ist wohl davon auszugehen, dass eine Rückwirkung auf in der Vergangenheit realisierte Sachverhalte schon aus Gründen der Rechtssicherheit auszuschließen ist.

Ein Vorrang der Rechtssicherheit im Vertrauen auf eine ständige Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zeigt sich darin, dass höchstgerichtliche Erkenntnisse auch keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. In dieser Judikaturlinie kommt der Rechtssicherheitsgedanke zum Ausdruck, der wohl auch in diesem Fall zu berücksichtigen ist.

Dazu ist festzuhalten, dass der Antrag auf Rückerstattung der LSt 2010 bereits am 30.09.2011 eingereicht worden ist. Die Verfahrensdauer darf daher als überlang bezeichnet werden. Die nunmehrige behördliche Entscheidung unter Berücksichtigung einer jüngst ergangenen, für die Bf. nachteiligen Rechtsprechung widerspricht dem natürlichen Rechtsempfinden und dem Grundsatz von Treu und Glauben. Für den Rechtsunterworfenen müssen bestimmte Rechtsfolgen vorhersehbar und sein Vertrauen darauf geschützt sein.

Österreich stehe hinsichtlich des auf die österreichischen Arbeitstage im Jahr 2010 entfallenden Arbeitslohnes somit kein Besteuerungsrecht zu. Außerdem wurden die gesamten nichtselbständigen Einkünfte der Bf. in Ungarn besteuert, sodass eine Abweisung des Rückzahlungsantrages zu einer Doppelbesteuerung führt.“

Mit Vorlagebericht vom 3.11.2015 wurde die Bescheidbeschwerde samt dem bezugshabenden Verwaltungsakt dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG richtete mit Vorhalt vom 20.12.2017 an die Bf. mehrere Beweisverlangen. Unter anderem wurde sie aufgefordert, ihre Aufenthalte außerhalb Österreichs während der Entsendung zur K; Wien (im Zeitraum vom 1.6.2010 bis 31.12.2010) durch geeignete Beweismittel nachzuweisen. Ferner wurde ein Besteuerungsnachweis des Arbeitslohnes 2010 durch die ungarische Finanzverwaltung verlangt.

Die Bf. nahm im Schreiben vom 16.4.2018 unter Anschluss mehrerer Belege dazu zusammenfassend wie folgt Stellung:

„Da von der ungarischen Finanzbehörde kein Einkommensteuerbescheid erlassen wird, erfolgt der Besteuerungsnachweis durch Vorlage der Steuererklärung und Steuerzahlungsbelege sowie einer Bestätigung des ungarischen Finanzamtes. Daraus ist eindeutig nachvollziehbar, dass die Bf. in Ungarn 2010 ein Einkommen von umgerechnet

rund € 45.725 versteuert und dafür € 15.860 an Einkommensteuer bezahlt hat. Auf Grund der in Österreich erhobenen Lohnsteuer für einen wesentlichen Teil dieses Einkommens (brutto, Kz. 210: € 35.582) liegt in Höhe von € 7.670,79 eine nachgewiesene Doppelbesteuerung vor. In Ungarn besteht eine fünfjährige Verjährungsfrist, sodass betreffend das Steuerjahr 2010 für die Bf. bereits Verjährung eingetreten ist. Im Falle einer Nichtstattgabe würde jedenfalls ein erheblicher Vertrauensschaden und sohin eine Verletzung von Treu und Glaube vorliegen.

Durch Vorlage des Arbeitsvertrages vom 18.12.2002 mit der K; Ungarn sowie des Entsendungsvertrages mit der K; Wien vom 21.5.2010 und der Verlängerungsvereinbarung mit der K; Wien vom 22.6.2011 samt dem „Assignment Agreement“ wird die Stellung der K; Ungarn als rechtlicher Arbeitgeber zweifelsfrei dokumentiert.

Es wird ausdrücklich bestätigt, dass die Eigenschaft der K; Wien als wirtschaftlicher Arbeitgeber der Bf. für den Zeitraum ihrer Entsendung unbestritten ist. Diese Feststellung steht für uns außer Streit. Allerdings ist bei konzerninternen Entsendungen erst durch die Änderung der Rechtsprechung des VwGH mit Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/1370031 der wirtschaftliche Arbeitgeber für das Besteuerungsrecht relevant geworden; davor war in Österreich eindeutig der rechtliche Arbeitgeber maßgeblich. Da diese Änderung der Rechtsprechung und darauf basierend der Erlasse des BMF (12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014) jedoch erst nach unserem Antrag auf Rückerstattung der Lohnsteuer 2010 erlassen wurde, liegt eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glaube und durch die eingetretene Doppelbesteuerung ein konkreter Vertrauensschaden der Bf. vor. Im Zeitpunkt der Antragstellung war die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Österreich eindeutig. Das Besteuerungsrecht stand danach Ungarn zu, weil bei Abstellen auf den rechtlichen Arbeitgeber, alle Voraussetzungen der 183-Tage-Regel des Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn erfüllt sind. Die Bf. hat im Vertrauen auf diese Rechtslage somit ihr Einkommen in Ungarn versteuert und diese Besteuerung im Ansässigkeitsstaat akzeptiert. Auch die lange Verfahrensdauer ist in der Entscheidung wertend zu berücksichtigen.

Im Sinne eines Vertrauensschutzes auf in der Vergangenheit bereits erfolgte Rechtsdispositionen, beinhaltet der zitierte BMF-Erlass vom 12.6.2014 eine Übergangsregelung. Demnach kann die bisherige Verwaltungspraxis vor der Rechtsprechungsänderung des VwGH zur Auslegung des DBA-Arbeitgeberbegriffes bei konzerninternen Entsendungen beibehalten werden, wenn sie vor der Kundmachung des Erlasses bereits bestanden haben. Umso mehr muss dies gelten, wenn die Entsendung bereits vor Ergehen dieses Erlassen beendet war.

Unseres Erachtens haben wir mit der Vorlage des „Daily Breakdown“ für das Jahr 2010 (gesamter EDV-Ausdruck des dienstlichen Kalenderreports) auch ausreichend glaubhaft gemacht, dass die Bf. im Jahr 2010 weniger als 183 Tage in Österreich aufhältig war.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Steuerakt sowie den Parteienvorbringen und dieser wird der rechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt.

Die Entscheidung des strittigen Rückzahlungsanspruches betreffend Lohnsteuer 2010 gemäß § 240 Abs. 3 BAO i.V.m. Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn hängt primär von der Lösung der Rechtsfrage ab, ob die Änderung der Rechtsprechung des VwGH zur Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei konzerninternen Entsendungen rückwirkend auf die Bf. anzuwenden ist oder ob der im Steuerrecht geltende Grundsatz von Treu und Glaube das Vertrauen auf die damals bestehende Verwaltungspraxis und ständige Rechtsprechung schützt, wonach Art 15 Abs. 2 DBA-Ungarn auf den rechtlichen Arbeitgeber abzustellt.

1. Rückwirkende Anwendung geänderter VwGH-Rechtsprechung

Aus dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG, dass die gesamte Vollziehung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, ergibt sich, dass Gerichtsurteile und Erkenntnisse der Höchstgerichte nie die Kraft eines Gesetzes haben können, ihnen kommt über den Einzelfall hinaus keine generelle verbindliche Wirkung zu. Die Behörden und Gerichte haben bei ihren Entscheidungen daher in jedem Fall das Gesetz in der geltenden Auffassung anzuwenden und somit eine gesicherte Änderung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung immer zu berücksichtigen, also auch bei Sachverhalten, die schon vor der Rechtsprechungsänderung verwirklicht worden sind.

Das Postulat nach einer „richtigen“ Rechtsprechung“ geht jenem nach dem Schutz des Vertrauens der Rechtsanwender vor. Diese Tatsache ist dem Rechtsanwender auch im Allgemeinen bewusst, weshalb er jedenfalls mit einer sachlich gerechtfertigten Judikaturänderung rechnen muss (vgl. JBI 1998, 241 Kein Rückwirkungsverbot bei Rechtsprechungsänderungen).

Im Steuerrecht besteht unter bestimmten Voraussetzungen ein eingeschränkter Vertrauensschutz für Dispositionen des Steuerpflichtigen, die er im Vertrauen auf eine ihm von der zuständigen Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft vornimmt. Eine Bindung an Treu und Glauben kann aber auf Grund des Legalitätsprinzips selbst dann, nur insoweit wirken, als der Behörde Ermessen eingeräumt ist oder ein zulässiger Auslegungsspielraum bei einem unbestimmten Gesetzesbegriff besteht.

Der Bf. wurde aber weder eine Rechtsauskunft durch die zuständige Abgabenbehörde erteilt noch gibt die Auslegung des Arbeitgeberbegriffes im Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn (entsprechend dem Art. 15 OECD-MA) einen Anwendungsspielraum. Ein Abstellen auf den zivilrechtlichen Arbeitgeber wäre im Lichte der gefestigten Rechtsprechung des VwGH eindeutig eine unrichtige, gesetzeswidrige Entscheidung und keine vertretbare Auslegung eines unbestimmten Rechtsbegriffes (z.B. Zumutbarkeitsbegriff).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf das Fortbestehen einer Verwaltungspraxis oder von Erlässe und Richtlinien des BMF oder auf eine ständige Rechtsprechung des VwGH (vgl. ausführlich dazu Thunhart, ÖJZ 2010/77, Auslegung und Vertrauensschutz).

Die Bf. hat sich im Detail nicht geäußert, welche Dispositionen konkret sie im Vertrauen auf die frühere Rechtsauffassung (Maßgeblichkeit des Sitzes des rechtlichen Arbeitgebers für das Besteuerungsrecht an den Bezügen während der Entsendung) sie vorgenommen hat.

Die Rechtsprechungsänderung des VwGH erfolgte mit Erkenntnis, 2009/13/0031, vom 22.05.2013 und sie wurde der Bf. in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.9.2013 explizit zur Kenntnis gebracht. Die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im DBA-Recht wurde in Fachkreisen und der Literatur schon geraume Zeit davor ausführlich diskutiert und dabei wurden im internationalen Kontext beachtliche Argumente der Relevanz des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei Auslandsentsendungen vorgebracht (vgl. z.B. SWI 2010, 521, SWI-Jahrestagung November 2009, Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber).

Obwohl auf OECD-Ebene (vgl. Kommentar zum OECD-MA) empfohlen wird, dass bei einem Qualifikationskonflikten zum Arbeitgeberbegriff der Ansässigkeitsstaat sich an die Interpretation des Tätigkeitsstaates (also des Quellenstaates Österreich) halten soll, besteht die Disposition der Bf. – auf deren Schutzwürdigkeit sie sich beruft – offenbar in der Unterlassung rechtzeitig vor Eintritt der Verjährung von der ungarischen Finanzverwaltung die zu Unrecht erhobene Steuer auf den österreichischen Arbeitslohn von ihrem Ansässigkeitsstaat zurückzufordern und in diesem die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu beantragen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde betreffend den Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO i.V.m. Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des VwGH zu entscheiden ist, auch wenn zum Zeitpunkt der Entsendung im Jahr 2010 nach der Verwaltungspraxis, den Erlässen des BMF und der höchstgerichtlichen Judikatur noch eine andere Rechtsauffassung vertreten wurde.

Damit steht der Ausgang des Verfahrens jedoch fest.

2. Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei Auslandsentsendungen

Wie in der BVE unter Bezug auf die nunmehr mehrfach bestätigte Rechtsprechung des VwGH (vgl. Ra 2014/13/0011, 22.02.2017) ausgeführt wurde, ist der Arbeitgeberbegriff des Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Kostentragung zu verstehen. Danach kommt es nicht auf das Bestehen eines zivilrechtlichen Arbeitsvertrages an, sondern darauf, dass der Arbeitgeber die Vergütung für die ihm geleistete nichtselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.

Nach dem unstrittigen Sachverhalt war die Bf. für die K; Wien tätig und hat von diesem Unternehmen den Arbeitslohn erhalten. Damit kommt die sogenannte 183-Tage-Regel des Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn, welche dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht einräumt, nicht zur Anwendung, weil der wirtschaftliche Arbeitgeber (die K; Wien), im Tätigkeitsstaat Österreich seinen Sitz hat. Damit wird nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Ungarn

das Besteuerungsrecht an dem Arbeitslohn dem Tätigkeitsstaat Österreich und nicht dem Ansässigkeitsstaat Ungarn zugewiesen.

Da Österreich das Besteuerungsrecht an dem Arbeitslohn der Bf. im Jahr 2010 zusteht, liegt gemäß § 240 Abs. 3 BAO auch keine zu Unrecht einbehaltene Abgabe vor. Das FA hat daher mit dem angefochtenen Bescheid den Rückzahlungsantrag zu Recht abgewiesen.

Im Hinblick auf die eindeutige Rechtslage, dass auf Grund des wirtschaftlichen Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat die 183-Tage-Regel des Art. 15 DBA-Ungarn nicht zur Anwendung kommt, war eine Behandlung der Beweisebene, ob die Bf. mit dem vorgelegten EDV-Kalenderausdruck den zumutbaren Nachweis erbracht hat, dass sie im Jahr 2010 tatsächlich weniger als 183 Tage in Österreich aufhältig war, entbehrlich.

3. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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). Die Entscheidung basiert auf der ständigen Rechtsprechung des VwGH, auch hinsichtlich der Reichweite des Vertrauensschutzes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 17. Mai 2018