

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke über die Beschwerde des A B, Adresse, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, Postfach 89, vom 10.11.2009, beim Finanzamt eingelangt am 13.11.2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, 1030 Wien, Marxergasse 4, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Fachvorstand Hofrat Mag. Werner Hoffmann, vom 28.10.2009, zugestellt am 2.11.2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, Steuernummer X, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe entsprechen jenen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 21.10.2009 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Wien 4/5/10 erließ ursprünglich einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 22.9.2009, dem auch von C Österreich bezogene Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Euro 37.451,08 und ausländische Einkünfte von Euro 22.060,20 zugrunde lagen und der zu einer Nachforderung von Euro 2.094,45 führte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2009 wurde dieser Bescheid abgeändert. Die Einkünfte von C Österreich wurden auf Euro 15.390,84 vermindert. Die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von Euro 22.060,20 blieben unverändert, woraus eine Gutschrift vom Euro 6.970,61 folgte.

Mit Bescheid vom 28.10.2009 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wieder aufgenommen und am selben Tag ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen. Der Wiederaufnahmebescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 28.10.2009 unterzog das Finanzamt - auch unter unverändertem erklärungsgemäßem Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Euro 129,70 und erklärten ausländischen Einkünften von Euro 22.060,20 - wiederum nichtselbständige Einkünfte in Höhe von Euro 37.451,08 von C Österreich - nach Kürzung um den Werbungskostenpauschbetrag - der Versteuerung. Daraus erfolgte eine Nachforderung von Euro 2.094,45.

Die steuerliche Vertretung erhob dagegen am 10.11.2009 (beim Finanzamt eingelangt am 13.11.2009) Berufung und beantragte, der Veranlagung den von C Österreich ausgestellten berichtigten Lohnzettel (wie in der Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2009) zugrunde zu legen.

Der Berufungswerber (Bw) und spätere Beschwerdeführer (Bf) A B sei von seinem Arbeitgeber, der C Österreich GmbH, mit 1.4.2007 bis 31.3.2009, verlängert bis 31.1.2010 zu C in die Slowakei entsandt worden und sei während des gesamten Veranlagungsjahres 2008 bei der slowakischen Gesellschaft tätig gewesen. Gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR habe die Slowakei als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, Österreich dürfe diese Einkünfte als Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt berücksichtigen.

Der ursprüngliche Lohnzettel habe die gesamten Einkünfte als steuerpflichtige Bezüge ausgewiesen. C habe eine Korrektur des ursprünglich übermittelten Lohnzettels durchgeführt, die allerdings bei der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.7.2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Bf habe sich im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit C Österreich im Jahr 2008 nach der zur Verfügung gestellten Days by country-Liste nur an 129 Tagen in der Slowakei aufgehalten. Da die Slowakei kein Besteuerungsrecht habe, wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Jahres in ihrem Staatsgebiet aufgehalten hat, habe Österreich das Besteuerungsrecht für das gesamte bezogene Gehalt.

Im Vorlageantrag vom 28.7.2010, beim Finanzamt eingelangt am 29.7.2010, verwies die steuerliche Vertretung auf EAS 010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009, wonach die Slowakei das Besteuerungsrecht habe.

In weiterer Folge wurden dem Finanzamt über dessen Ersuchen Unterlagen über die Versteuerung in der Slowakei übermittelt, allerdings keine Steuerbescheide.

Mit Vorlagebericht vom 6.9.2010 legte das Finanzamt die Berufung dem damals zuständig gewesenen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete an den Bw am 8.2.2011 nachstehenden Vorhalt:

*... Die von Ihnen in Ihrer Berufung zitierte EAS-Auskunft BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009 lautet:*

*„EAS 3108; CZ Tschechische Republik; 1500 Unselbständige Arbeit*

*Der in der 183-Tage-Klausel des Artikels 14 Abs. 2 DBA-Tschechien verwendete Begriff "Arbeitgeber" ist so wie im OECD-MA im DBA nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend sein.*

*Auf österreichischer Seite ist im Fall einer Arbeitskräftegestellung nicht der Gestellungsnehmer, sondern der Arbeitskräftegesteller als Arbeitgeber anzusehen (LStR 2002 Rz 923). Wird daher ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer einer österreichischen Gesellschaft auf Grund eines Arbeitsgestellungsvertrages zu einer konzernzugehörigen Gesellschaft in Tschechien in der Weise entsandt, dass er zwei Tage pro Woche in Tschechien für die tschechische und 3 Tage pro Woche in Österreich für die österreichische Gesellschaft arbeitet, dann darf Tschechien die Arbeitslöhne aus österreichischer Sicht nicht besteuern, weil dies durch die "183-Tage-Klausel" untersagt wird.*

*Sollte hingegen das innerstaatliche tschechische Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage abweichen und im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber" werten, dann würde in diesem Fall durch Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens ein Qualifikationskonflikt ausgelöst, weil Tschechien Artikel 14 Abs. 1, Österreich hingegen Artikel 14 Abs. 2 anwendet. In diesem Fall würde sich daher auf Grund von Artikel 22 Abs. 1 lit. a DBA-Tschechien für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zu einer korrespondierenden Steuerfreistellung ergeben.*

*Die Behandlung des Gestellungsnehmers als wirtschaftlichen Arbeitgeber erscheint allerdings nur dann europarechtskonform, wenn hierdurch keine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedstaaten herbeigeführt wird und daher in gleicher Weise bei tschechischen Arbeitskräftegestellern vorgegangen wird."*

*Ein Nachweis, dass das innerstaatliche slowakische Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage abweicht und im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber" wertet, wurde von Ihnen bislang nicht erbracht und wäre daher vorzulegen.*

*In diesem Zusammenhang ist auch auf die Berufungsentscheidung UFS 22.1.2009, RV/3057-W/08 zu verweisen:*

*„Wird ein Arbeitnehmer einer österreichischen Gesellschaft im Ausmaß von 30% seiner Arbeitskraft zur slowakischen Tochtergesellschaft entsendet und behält er dabei seinen österreichischen Wohnsitz bei, so sind die nichtselbständigen Einkünfte, die der Arbeitnehmer für seine Tätigkeit bei der ausländischen Konzerntochter bezogen hat, der Besteuerung in Österreich (als Ansässigkeitsstaat) zu unterziehen, sofern die typischen Arbeitgeberaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden.“*

*Unter der Annahme, dass ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, ist die Aussetzung der gegenständlichen Berufungsentscheidung gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung über die diese Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH 2009/13/0031) beabsichtigt.*

*Nach Beendigung des genannten Verfahrens wird das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortgesetzt.*

*Sollten überwiegende Interessen Ihrerseits der Aussetzung entgegenstehen, werden Sie gebeten, die Gründe hiefür innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens bekannt zu geben...*

*Mit E-Mail vom 31.3.2011 ersuchte hierauf die steuerliche Vertretung um Aussetzung gemäß § 281 BAO, was mit Bescheid vom 5.4.2011 geschah.*

*Am 28.10.2013, zugestellt am 30.10.2013, teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw mit:*

*... Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 22.5.2013, 2009/13/0031, veröffentlicht im RIS am 8.7.2013, wird das oben angeführte Berufungsverfahren fortgesetzt.*

*Unstrittig ist, dass Sie sich im Jahr 2008 129 Tage in der Slowakei aufgehalten haben. Damit ist die Voraussetzungen nach Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-CSSR erfüllt.*

*Ebenso unstrittig ist, dass Ihr Gehalt während des gesamten Jahres 2008 von C Österreich bezahlt wurde.*

*Entscheidend ist nach dem Erkenntnis des VwGH, ob C Österreich mit dieser Gehaltszahlung auch hinsichtlich des Aufenthalts in der Slowakei wirtschaftlich belastet war, also als Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Österreich-CSSR anzusehen ist und die Gehaltszahlung nicht im Sinne von Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA*

*Österreich-CSSR von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung von C Österreich in der Slowakei getragen wurde.*

*Geben Sie daher bitte innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens unter Anschluss entsprechender Beweismittel bekannt, ob C Österreich mit dieser Gehaltszahlung auch hinsichtlich des Aufenthalts in der Slowakei wirtschaftlich belastet war oder eine Refundierung durch C Slowakei erfolgt ist....*

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nach wiederholten Fristverlängerungsansuchen gab die steuerliche Vertretung am 19.5.2014, eingelangt am 27.5.2014, bekannt, dass die Kosten in die Slowakei weiterverrechnet wurden, und legte eine entsprechende Bestätigung vor.

Das Finanzamt gab dazu mit E-Mail vom 5.6.2014 bekannt, "im Sinne dieser Antwort" (auf den Vorhalt des UFS) "bzw. der zitierten eindeutigen VwGH-Judikatur" auf eine Stellungnahme in der Sache selbst zu verzichten und bedauerte, dass nach der derzeitigen Rechtslage die Erlassung einer zweiten BVE zur Verfahrensbeschleunigung nicht möglich sei.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Mittlerweise steht fest, dass der Bf im Jahr 2008 von seinem Arbeitgeber C Österreich in die Slowakei entsandt wurde, wobei die Lohnkosten hierfür vom österreichischen Arbeitgeber weiterverrechnet wurden, er diese also wirtschaftlich nicht getragen hat.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, zu einem vergleichbaren Fall entschieden:

Dem DBA-CSSR ist keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen. Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR ist das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert".

Dies trifft hier zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt

werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat.

Somit ist es entscheidend, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff)

Hier hat die Vergütung für die Tätigkeit des Bf in der Slowakei wirtschaftlich nicht der österreichische Arbeitgeber getragen. Es sind daher nur jene Einkünfte von C Österreich in Österreich uneingeschränkt zu versteuern, die auf die Tätigkeit in Österreich entfallen, während die wirtschaftlich nicht von C Österreich getragenen Einkünfte für die Tätigkeit in der Slowakei nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zur österreichischen Versteuerung zuzurechnen sind, so wie dies in der vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren aufgehobenen Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2009 geschehen ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), dieser ist gemäß § 279 BAO abzuändern.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe entsprechen jenen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 21.10.2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO).

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

