

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF**, AdrNL (vormals AdrÖ), vertreten durch STB Steuerberatung- und Wirtschaftsprüfungs GesmbH, Adr1, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 29.09.2010, St.Nr. xxx, betreffend **Einkommensteuer 2008**

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage und Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	132.943,60 €	Einkommensteuer	57.885,79 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-78.371,68 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				<b>-20.485,89 €</b>

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

## **Verfahrensablauf:**

**1)** Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) reichte am 14.10.2009 eine **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008** ein.

In einem Beiblatt erläuterte er, *dass er von seiner niederländischen Arbeitgeberin ABC Ort BV vom 01.03.2008 bis 28.02.2010 nach Österreich zur ABC Firma entsandt worden sei. Seinen niederländischen Wohnsitz habe er für die Dauer der befristeten Entsendung beibehalten. Zudem habe er am 01.03.2008 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich begründet, weshalb er ab diesem Tag in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Da sein Lebensmittelpunkt in den Niederlanden verbleibe, sei er dort weiterhin ansässig. Im Jahr 2008 sei er in Österreich an weniger als 183 Tagen (176,5 Tage) physisch anwesend gewesen. Österreich habe daher gemäß Art. 16 Abs. 2a DBA Niederlande/Österreich kein Besteuerungsrecht für die Bezüge für die Tätigkeit in Österreich. Da sein gesamtes Einkommen in Österreich besteuert worden sei, sei eine Berichtigung des Lohnzettels 2008 notwendig.*

**Anmerkung:** Von der ABC FC GmbH in Adr2, war als "bezugsauszahlender Stelle" am 20.02.2009 elektronisch ein Lohnzettel für den Zeitraum 01.03. bis 31.12.2008 übermittelt worden, der sämtliche Bezüge des Bf's als in Österreich steuerpflichtig erfasst hatte. Am 03.09.2009 wurde ein berichtigter Lohnzettel übermittelt, der die Bezüge zur Gänze als sonstige steuerfreie Bezüge auswies.

**2)** Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.09.2010** wurde der Bf zur österreichischen Einkommensteuer veranlagt. Die Lohnzahlungen für die österreichische Tätigkeit wurden entsprechend dem ursprünglichen Lohnzettel der ABC FC GmbH zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. In der Begründung wurde darauf verwiesen, *dass nach Art. 16 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens die Bezüge in Österreich zu versteuern seien, wenn diese von einem Arbeitgeber bezahlt würden, der in Österreich ansässig sei. Die bezugsauszahlende ABC FC GmbH sei in Adr2 ansässig, weshalb eine entsprechende Steuerpflicht in Österreich gegeben sei.*

**3)** In seiner **Berufung vom 18.10.2010** wendete der Bf ein, *dass sich auch aus Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA Niederlande/Österreich keine österreichische Steuerpflicht ergäbe. Die niederländische Gesellschaft ABC Ort BV sei weiterhin als rechtliche Arbeitgeberin des Bf's zu sehen. Dass die Lohnsteuer über die österreichische Gehaltsabrechnung entrichtet worden sei, resultiere aus rein praktischen Gründen.*

Beigelegt war der Entsendungsvertrag, aus dem hervorgeht, dass die Entsendung ab 01.03.2008 für vorerst zwei Jahre erfolgen sollte, aber übereinstimmend verlängert werden könne. Die Entsendung basierte auf der "ABC International Short Term Assignment Policy". Auch eine allfällige Rekalkulation des Gehalts sollte auf dieser Basis erfolgen. Die Kosten des Aufenthaltes waren von der österreichischen Firma zu tragen, wobei es dem Bf möglich sein sollte, seine Partnerin an den Wochenenden zu besuchen (Art. 7).

**4)** Mit **Vorhaltsschreiben vom 29.11.2010** wurde der Bf ersucht, eine Berechnung der Anwesenheitstage unter Berücksichtigung von Tagen, an denen er auch nur teilweise in

Österreich war, vorzulegen. Weiters wurde er um Bekanntgabe, von wem der Aufwand für die Vergütungen getragen worden war, und entsprechenden Nachweis ersucht.

**5) Mit Schreiben vom 20.12.2010** legte der Bf Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2008, aus denen sich die Anwesenheiten in den einzelnen Ländern ergaben, den Reisekostennachweis 2008 sowie die Kopie des Beleges "Calculation of the assignee income" ab 01.03.2008 vor.

In den Kalenderaufzeichnungen waren die einzelnen Tage jeweils mit Anmerkung "Work", "Non-Work", "Vacation" oder "National Holiday" versehen. Danach war der Bf im Regelfall jeweils zwischen Montag (ab und zu Dienstag) bis Donnerstag bzw. Freitag in Österreich am Arbeitsplatz anwesend gewesen. Zusätzlich hatte er im Durchschnitt ein Wochenende pro Monat in Österreich verbracht. Bei der beigelegten "Calculation of the assignee income" handelte es sich um eine Berechnung der Einkünfte des Bf's durch "ABC International Assignments" vom 21.02.2008.

Im Begleitschreiben wurde darauf hingewiesen, *dass der Personalaufwand betreffend den Bf für das Jahr 2008 von dessen niederländischem Arbeitgeber getragen worden war. Als Nachweis finde sich anbei eine Berechnung der Einkünfte 2008 (Beilage "Calculation of the assignee income"), in welcher ersichtlich sei, dass der gesamte Aufwand vom Home Country (Niederlande) getragen worden sei. Da die ABC FC GmbH in Österreich keine Betriebsstätte im Sinne des DBA sei und Arbeitgeber des Bf's aufgrund der befristeten Entsendung nach Österreich der holländische Arbeitgeber bleibe, würde die alleinige Kostentragung in Österreich nach den Lohnsteuerrichtlinien ohnehin keine Auswirkungen im Sinne des Art. 16 DBA haben, da in Österreich der wirtschaftliche Arbeitgeber nicht entscheidend sei.*

**6) Mit Schreiben des Finanzamtes vom 10.01.2012**, das auf die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 und die Veranlagung betreffend Einkommensteuer 2008 Bezug nahm, wurde der Bf unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und unter Belehrung, dass auch insbesondere Teilanwesenheitstage zu erfassen seien, um Darlegung der physischen Anwesenheitstage in Österreich ersucht. Außerdem wurden Fragen zum klassischen (rechtlichen) Arbeitgeberbegriff gestellt.

**7) Mit Schreiben vom 25.01.2012** teilte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit, *dass der Entsendungsvertrag von der holländischen ABC Ort BV mit Sitz in Ort2, Niederlande, als Arbeitgeberin ausgestellt worden sei. Die wirtschaftliche Entscheidungsmacht (zB über Gehalt, Urlaub etc.) liege weiterhin bei der niederländischen Gesellschaft. Somit sei diese weiterhin als rechtliche Arbeitgeberin des Bf's anzusehen. Dies sei auch dem beiliegenden Entsendungsvertrag zu entnehmen. Die ABC FC GmbH in Österreich sei keine Betriebsstätte im Sinne des Betriebsstättenbegriffes des DBA. Es handle sich dabei vielmehr um ein Unternehmen im Konzernverband.*

**8) Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.03.2012** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, dies mit der Begründung, dass

*offensichtlich die Anreisetage bei der Berechnung nicht berücksichtigt worden seien (zB 02.03./Not Work Netherlands und 03.03./Work Austria etc.).*

**9)** Mit **Vorlageantrag vom 10.04.2012** richtete sich der Bf gegen die Annahme, dass er einerseits mehr als 183 Anwesenheitstage während des Kalenderjahres 2008 in Österreich verbracht hätte, sowie andererseits, dass der rechtliche Arbeitgeber in Österreich gelegen sei.

Ergänzend zu seinen bisherigen Ausführungen legte der steuerliche Vertreter des Bf's dar, dass dieser jeweils am Beginn der Arbeitswoche (zB Montag Früh) von den Niederlanden nach Österreich angereist und am Donnerstagabend wieder zurück in die Niederlande geflogen sei. Dies sei auch in den übermittelten Kalenderaufzeichnungen vermerkt worden. Infolgedessen seien darin entgegen der Bescheidbegründung der Behörde bereits alle An- und Abreisetage als Anwesenheitstage in Österreich erfasst und die Ansicht der Abgabenbehörde, dass An- und Abreisetage nicht berücksichtigt worden seien, treffe somit nicht zu. Im Ergebnis lägen nicht mehr als jene bereits im Zuge der eingereichten Erklärung 2008 offengelegten 176,5 Aufenthaltstage in Österreich vor. Im Vorlageantrag wurde die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat beantragt.

**10)** Mit **Vorhalt vom 28.06.2012** forderte das Finanzamt den Bf auf, Nachweise für die Behauptung, dass er jeweils am Beginn der Arbeitswoche Montag Früh von den Niederlanden nach Österreich angereist und am Donnerstagabend wieder zurück in die Niederlande geflogen sei, vorzulegen (zB Flugtickets, Flugpläne etc.).

**11)** Mit **Schreiben vom 26.07.2012** legte der Bf eine Aufstellung der Ticket-Buchungen, welche vom Arbeitgeber ABC FC für ihn übernommen worden seien, vor, außerdem die Kalenderaufzeichnungen. Als Beispiel wurde der Reisetag 07.04.2008 angeführt, der im Kalender als österreichischer Arbeitstag angeführt sei, ebenso der 20.06.2008. Mit diesen Nachweisen müsse im Verein mit den bisher vorgelegten der Aufenthalt des Bf's in Österreich ausreichend als dokumentiert erachtet werden.

Beigelegt waren Tabellen über Kalenderaufzeichnungen, in denen die Tage (genauer gegenüber den bisher vorgelegten Aufzeichnungen) die Halbtage /AM/PM) mit Vermerk "Work" bzw. "Non-Work" vermerkt waren. Außerdem lagen Aufstellungen über Flugbuchungen Österreich/Düsseldorf und Ticket-Buchungen bei.

**12)** Mit **Vorlagebericht vom 13.08.2012** legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

**13)** Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser

Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**14)** Mit **Schreiben vom 16.11.2015** stellte das Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf Art. 16 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Niederlanden und Österreich an den Bf folgende Fragen:

**"1) Zur Anzahl der Anwesenheitstage in Österreich:**

*Unter Einbeziehung jener Tage, an denen Sie im Jahr 2008 auch nur zum Teil in Österreich anwesend waren, errechnen sich aufgrund Ihrer im Vorhaltsverfahren beim Finanzamt vorgelegten Kalenderaufzeichnungen insgesamt 178 Anwesenheitstage in Österreich (offensichtliche Differenz zu Ihrer Berechnung von 176,5 Tagen: 12.+19.7. = 2 Tage; 15.8. = 1 Tag).*

**a)** *Aus der Aufstellung der Ticket-Buchungen Ihrer Arbeitgeberin ABC FC GmbH sind nicht sämtliche Flüge, die Ihnen in den Kalenderaufzeichnungen ausgewiesenen Aufhalten entsprechen, ersichtlich (siehe zB 3.3., 6.3., 27.3., 11.4., 14.4. ...). Um Aufklärung wird ersucht.*

**b)** *Wann sind Sie jeweils bei Arbeitsaufnahme am Vormittag (laut Kalender AM) in Österreich angekommen und wann haben Sie nach Arbeitsende am Nachmittag (laut Kalender PM) Österreich verlassen?*

**c)** *Zum Teil finden sich in der Aufstellung Ihrer Arbeitgeberin Flugbuchungen mit Reisedaten, die an zwei aufeinanderfolgenden Tagen liegen (1./2.6.; 16./17.6.). Um Aufklärung wird ersucht.*

**d)** *Für den Reisetag 4.12.2008 wurde ein Flug von Ihrer Arbeitgeberin gebucht. Laut Ihren Kalenderaufzeichnungen waren Sie da ganztägig in den Niederlanden. Um Aufklärung wird ersucht.*

**2) Zu Ihren Arbeitgeberinnen:**

*Aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031) ist die Voraussetzung für den Verbleib des Besteuerungsrechtes beim Ansässigkeitsstaat, dass bei einem Aufenthalt von bis zu 183 Tagen im Tätigkeitsstaat die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden müssen, der nicht in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist, von der **wirtschaftlichen Kostentragung** geprägt. Entscheidendes Gewicht ist demnach nunmehr auch aus österreichischer Sicht dem Umstand beizumessen, dass die Vergütung von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen wird. Auf den gegenständlichen Fall bezogen ergeben sich unter Heranziehung dieser Aussagen folgende Fragen:*

a) Sie haben dargelegt, dass die holländische Arbeitgeberin weiterhin die rechtliche Arbeitgeberin geblieben ist. Hat sie tatsächlich auch wirtschaftlich die Vergütungen getragen?

b) Die Vergütungen wurden von der ABC FC GmbH, Österreich ausbezahlt. Wurden diese an das holländische Konzernunternehmen weiterverrechnet?

Wenn ja, wird um Nachweis ersucht.

**Anmerkung:** Die im Vorhaltsverfahren beim Finanzamt vorgelegte "Calculation of the assignee income" stellt eine Berechnung der Bezüge durch die holländische (rechtliche) Arbeitgeberin dar, ist aber aus ho. Sicht noch kein ausreichender Nachweis dafür, dass diese Bezüge letztlich nicht doch von der bezugsauszahlenden österreichischen Firma getragen wurden, indem sie diese nicht an die holländische Firma weiterverrechnet hat. Vor allem der Umstand, dass das österreichische Unternehmen laut Entsendungsvertrag die Kosten des Beschwerdeführers am Aufenthaltsort zu übernehmen hatte, deutet darauf hin, dass die Entsendung im Interesse der österreichischen Firma gelegen war.

c) Im Falle der wirtschaftlichen Kostentragung der holländischen Arbeitgeberin wäre das Besteuerungsrecht für die von der österreichischen Firma ausbezahlten Vergütungen den Niederlanden zugestanden. Um Nachweis der Besteuerung der strittigen Bezüge in Holland wird ersucht."

**15) Mit Schreiben vom 12.04.2016** teilte die steuerliche Vertretung des Bf's mit, dass zu den Fragen laut Punkt 1) und 2) keine weiteren Unterlagen mehr zur Verfügung gestellt werden könnten. Entsprechend den vorliegenden Informationen seien die Kosten für die Tätigkeit in Österreich nach Österreich weiterverrechnet worden.

Sofern aufgrund fehlender Information eine gänzliche Freistellung nicht möglich sei, werde nachfolgender Antrag zur Aufteilung der Bezüge gestellt:

Da sich der Lebensmittelpunkt des Bf's im Jahr 2008 unstrittig in den Niederlanden befunden habe, habe Österreich unter der Annahme, dass er sich an mehr als 183 Tagen in Österreich aufgehalten habe, gemäß Art. 16 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Niederlande als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit für die Tätigkeit in Österreich.

Da Österreich lediglich das Besteuerungsrecht für die Bezüge entfallend auf die österreichischen Arbeitstage habe, sei der Lohnzettel wie folgt zu korrigieren:

	<b>Gesamt</b>	<b>Niederlande und Drittländer</b>	<b>Österreich</b>
Arbeitstage von 01.03. – 31.12.2008	196 AT	43,5 AT	152,5 AT
Bruttobezüge gesamt - KZ 210	187.129,36	41.531,26	145.598,10
Bezüge gemäß	4.523,88	1.004,02	3.519,86

§ 67/1/2 – KZ 220			
Insg. einbeh. SV	11.570,60	2.567,96	9.002,64
Steuerpflichtige Bezüge	171.034,88	37.959,28	133.075,60
Anrechenbare Lohnsteuer	78.371,68		

**16)** Die Unterlagen des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht wurden der belangten Behörde zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme vom 19.05.2016** wurde vom **Finanzamt** mitgeteilt, dass gegen eine Aufteilung laut abgeändertem Antrag der steuerlichen Vertretung des Bf's ebenfalls keine Bedenken bestünden.

**17)** Mit **Faxschreiben vom 19.05.2016** wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf's der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat des Bundesfinanzgerichtes zurückgezogen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Der Bf wurde von seiner niederländischen Arbeitgeberin ABC Ort BV (in der Folge kurz ArbeitgeberNL) vom 01.03.2008 bis 28.02.2010, also für die Dauer von zwei Jahren, nach Österreich zur Firma ABC FC GmbH (in der Folge kurz ArbeitgeberÖ) entsandt. Während des Entsendungszeitraumes begründete er für Zwecke der Dienstverrichtung in Österreich einen Wohnsitz. Seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Niederlanden behielt er aber für die Dauer der befristeten Entsendung bei. Im Regelfall hielt er sich für Arbeitszwecke jeweils von Montag (zum Teil auch Dienstag) bis Donnerstag bzw. Freitag am Arbeitsplatz in Österreich auf. Zum Teil (vorwiegend an Freitagen bzw. mitunter auch an Montagen) verrichtete er seine Arbeit auch in Holland. Der Bf verbrachte durchschnittlich ein Wochenende pro Monat in Österreich. Ansonsten nutzte er die vom Dienstgeber zugebilligten Wochenendaufenthalte in den Niederlanden, soweit er sich nicht in anderen Ländern aufhielt.

Der Bf war unter Einbeziehung der Reisetage, die Teilanwesenheiten umfassten, im Jahr 2008 an mehr als 183 Tagen in Österreich anwesend.

Der Lohnaufwand/ArbeitgeberÖ wurde nicht an den ArbeitgeberNL weiterverrechnet, sodass er wirtschaftlich vom ArbeitgeberÖ getragen wurde.

Für den Bf wurde vom ArbeitgeberÖ an dessen Wohnsitzfinanzamt zunächst auch für den gesamten Zeitraum 01.03. bis 31.12.2008 ein Lohnzettel übermittelt, der sämtliche Einkünfte des Bf's aus nichtselbständiger Arbeit für die Monate 3-12/2008 als in Österreich steuerpflichtig umfasste.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Bf's für das Jahr 2008 begehrte dieser die Freistellung von der österreichischen Besteuerung nach Art. 16 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den Niederlanden, da er nur an 176,5 Tagen in Österreich anwesend und sein Arbeitgeber nach dem Doppelbesteuerungsabkommen der niederländische Arbeitgeber gewesen sei. Dementsprechend wurde vom ArbeitgeberÖ auch ein berechtigter Lohnzettel übermittelt, der die Einkünfte des Bf's als steuerfrei auswies.

Das Finanzamt erfasste die Einkünfte des Bf's aus nichtselbständiger Arbeit jedoch im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 zur Gänze als steuerpflichtig und begründete dies damit, dass der Bf die Einkünfte von einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber erhalten habe.

Dagegen war das ursprüngliche Beschwerdebegehren gerichtet, indem die gänzliche Freistellung der Bezüge des Bf's von der österreichischen Besteuerung begehrt wurde. Im Schreiben vom 12.04.2016 wurde schließlich für den Fall, dass aufgrund fehlender Information die gänzliche Freistellung nicht möglich sei, die Einschränkung der Besteuerung auf die Bezüge, die auf die Arbeitstage im Tätigkeitsstaat entfielen, beantragt.

Von den insgesamt 196 Arbeitstagen, für die der Bf Vergütungen vom ArbeitgeberÖ bezog, war er an 152,5 Tagen in Österreich und an den anderen 43,5 Tagen in den Niederlanden (33,5 Tage) sowie in dritten Ländern (5 Tage in Belgien, 4 Tage in Spanien und 1 Tag in Deutschland) tätig gewesen.

## **II) Beweiswürdigung:**

### **1. Zum Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen:**

Unstrittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, dass der Bf im Jahr 2008 ab 01.03.2008 sowohl einen Wohnsitz in den Niederlanden (seinem Heimatland) und in Österreich (zwecks Dienstverrichtung) hatte.

Dass er auch während des Zeitraumes der Entsendung und insbesondere im Jahr 2008 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in seinem Heimatland, den Niederlanden, beibehalten hatte, kann aufgrund der vorgelegten Unterlagen jedenfalls als erwiesen angenommen werden: Die Entsendung war auf zwei Jahre befristet und wurde nicht verlängert. Im Entsendevertrag war das Recht des Bf's für einen wöchentlichen Heimflug ("to visit his partner during the weekends") auf Kosten seines österreichischen Arbeitgebers ausbedungen, welches Recht er im Regelfall auch in Anspruch nahm. Im Durchschnitt verbrachte er monatlich tatsächlich lediglich ein Wochenende in Österreich.

### **2. Zur Anzahl der Anwesenheitstage in Österreich:**



In Streit stand zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens zunächst die Anzahl der Anwesenheitstage in Österreich.

In seinen Kalenderaufzeichnungen wies der Bf die Anzahl der Anwesenheitstage in Österreich mit 176,5 Tagen aus. Das Finanzamt zweifelte jedoch daran, dass der Bf in die Berechnung dieser Anzahl auch die An- und Abreisetage einbezogen hatte; dies deshalb, da auch an Montagen oder Donnerstagen bzw. Freitagen jeweils ganztätig ("AM/PM") noch ein Arbeitstag vermerkt war, während am angrenzenden Tag (Sonntag, Freitag oder Samstag) in den Niederlanden schon bzw. noch ganztätig ("AM/PM") ein arbeitsfreier bzw. Arbeitstag ausgewiesen war. Es stellte sich daher die Frage, wann tatsächlich die doch mehrere Stunden in Anspruch nehmenden (laut Belegen meist über Düsseldorf führenden) Reisebewegungen stattgefunden hatten. Der Bf wurde daher im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten um Vorlage von Belegen über die tatsächlich erfolgten Flüge gebeten. Es gelang ihm jedoch (auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht) nicht mehr, nachvollziehbare Unterlagen beizubringen.

Das Bundesfinanzgericht musste daher in objektiver Betrachtungsweise davon ausgehen, dass die An- und Abreisetage wenigstens teilweise nicht in den Kalenderaufzeichnungen als Anwesenheitstage in Österreich erfasst sein konnten. Es erscheint nämlich unwahrscheinlich, dass etwa in Fällen, in denen der Montagvormittag schon als Arbeitstag in Österreich ausgewiesen ist, die mehrstündige Anreise aus Holland im Regelfall erst in den Morgenstunden dieses Tages bewerkstelligt worden wäre. Viel näher liegt die Annahme, dass der Bf größtenteils noch am Vorabend angereist war. Ebenso erscheint es bei einem vollständigen Arbeitstag an einem Donnerstag in Österreich und einem vollständigen Arbeitstag in den Niederlanden an einem Freitag unwahrscheinlich, dass die mehrstündige Rückreise immer nur in den Nachtstunden erfolgt ist. Vielmehr liegt die Annahme näher, dass die Rückreise aus Österreich zumindest teilweise erst am Freitag angetreten worden war. Nähere Angaben dazu, wann er bei Anreise am Vormittag in Österreich angekommen und bei Abreise am Nachmittag Österreich verlassen hatte, konnte der Bf über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes im Schreiben vom 16.11.2015 nicht mehr machen und somit die Zweifel eines objektiven Betrachters nicht zerstreuen. In Anbetracht des Umstandes, dass die Anzahl der österreichischen Anwesenheitstage mit 176,5 Tagen nur knapp unter der 183 Tage-Grenze lag, musste aufgrund obiger Erwägungen in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass eine wenigstens teilweise Erfassung zusätzlicher An- und Abreisetage zu einer Überschreitung der 183 Tage-Frist geführt hat.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der Beweisführung bezüglich dieses Kriteriums im Hinblick auf die Nichterfüllung des weiteren Tatbestandsmerkmals der Arbeitgebereigenschaft gemäß Art. 16 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den Niederlanden (siehe im Folgenden) keine vordringliche Bedeutung mehr zukam.

### **3. Zur Arbeitgebereigenschaft:**

Fest steht, dass die Gehaltsabrechnung betreffend die Bezüge des Bf's während des Zeitraumes der Entsendung nach Österreich über die österreichische Arbeitgeberin erfolgte.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde brachte die steuerliche Vertretung des Bf's vor, dass rechtliche Arbeitgeberin jedenfalls die holländische Firma geblieben sei. Die Gehaltsabrechnung durch die österreichische Firma sei lediglich aus praktischen Gründen erfolgt. Der Personalaufwand sei von der niederländischen Arbeitgeberin getragen worden. Als Nachweis wurde auf eine vorgelegte Berechnung der Einkünfte 2008 verwiesen. Bei dieser Berechnung "Calculation of the assignee income" handelte es sich um eine von "ABC International Assignments" vorbereitete Unterlage vom 21.02.2008. Laut Entsendungsvertrag beruhte auch die gegenständliche Entsendung auf der "ABC International Short Term Assignment Policy".

Im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2015 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass die vorgelegte "Calculation of the assignee income" allenfalls einen Nachweis für die rechtliche Arbeitgebereneigenschaft der holländischen Firma darstellen könnte. Sie sei aber nicht als ausreichender Nachweis dafür anzusehen, dass die betreffenden Bezüge tatsächlich an die holländische Arbeitgeberin weiterverrechnet worden seien. Vor allem auch der Umstand, dass das österreichische Unternehmen laut Entsendungsvertrag die Kosten des Bf's am Aufenthaltsort und Heimreisen zu übernehmen gehabt hätte, deute darauf hin, dass die Entsendung im Interesse der österreichischen Firma gelegen sei. Es wurde daher um Vorlage von Nachweisen ersucht, dass der ArbeitgeberÖ den Aufwand an die holländische Firma weiterverrechnet hatte und nicht tatsächlich wirtschaftlich die Kosten getragen hatte. Da im Fall der wirtschaftlichen Arbeitgebereneigenschaft des ArbeitgebersNL den Niederlanden das Besteuerungsrecht zugestanden hätte, wurde außerdem um Nachweis der Besteuerung der strittigen Bezüge in Holland ersucht, da diesem Umstand ohne Frage eine entscheidende Indizwirkung zugekommen wäre.

In Reaktion auf diese Ausführungen bzw. das entsprechende Ersuchen teilte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 12.04.2016 mit, dass bezüglich der angeforderten Nachweise keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden. Die Kosten für die Tätigkeit in Österreich seien "nach Österreich weiterverrechnet worden".

Dies bedeutet und steht damit nunmehr **unstrittig** fest, dass die Kosten wirtschaftlich tatsächlich vom ArbeitgeberÖ getragen wurden.

#### **4. Zu den Arbeitstagen im Tätigkeitsstaat Österreich:**

Aus den Kalenderaufzeichnungen des Bf's für das Jahr 2008 (01.03. bis 31.12.2008) ergibt sich eine genaue Aufgliederung der Arbeitstage in Österreich (152,5 Tage), in den Niederlanden (33,5 Tage) und in minimalem Ausmaß auch anderen Ländern (1 Tag Deutschland, 5 Tage Belgien, 4 Tage Spanien), in Summe 196 Arbeitstage.

Wenn diese Arbeitstage stundenweise unter Umständen auch zumindest teilweise für Reisebewegungen zwischen den Tätigkeitsorten verwendet werden mussten, so

steht diese Annahme einer grundsätzlichen Glaubwürdigkeit der entsprechenden Aufzeichnungen nicht entgegen, zumal diese vom Bf offensichtlich sehr sorgfältig (Aufgliederung sogar nach Halbtagen) geführt worden waren. Sie konnten daher (auch nach Ansicht der belangten Behörde) unbedenklich als Grundlage für die Aufteilung der Einkünfte nach dem Tätigkeitsstaatprinzip herangezogen werden. Der entsprechenden von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 12.04.2016 erfolgten Darstellung bzw. Aufteilung der Arbeitstage konnte demgemäß in freier Beweiswürdigung gefolgt werden.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

#### **1. Rechtsgrundlagen:**

**1.1. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988** *sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.*

**1.2. Doppelbesteuerungsabkommen Niederlande/Österreich, BGBl 191/1971 (in der Folge kurz DBA-Niederlande):**

**Gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Niederlande** *hat bei Anwendung des Abkommens durch einen der beiden Staaten, 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.*

**Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Niederlande** *bedeutet der Ausdruck "eine in einem der beiden Staaten ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.*

**Gemäß Art. 4 Abs. 3 lit. a DBA-Niederlande** *gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, Folgendes:*

*Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*

**Art. 16 DBA-Niederlande** *lautet in seinen wesentlichen Passagen folgendermaßen:*

**"(1 )** *Vorbehaltlich der Artikel 17, 19, 20 und 21, Absatz 2, dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Staat 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 der beiden Staaten ansässige Person für eine in dem anderen Staat ausgeübt 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 Kalenderjahres aufhält,  
und  
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."

**Anmerkung:** Die in Abs. 1 angesprochenen Artikel 17, 19, 20 und 21 betreffen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht relevante Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 17), Ruhegehälter (Art. 19), Bezüge aus öffentlichen Kassen (Art. 20) und Einkünfte von Studenten (Art. 21).

**Artikel 24 DBA-Niederlande** lautet folgendermaßen:

" (1) Die Niederlande sind berechtigt, bei der Erhebung der Steuern von in diesem Staat ansässigen Personen alle Einkommensteile und Vermögensteile, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

(2) Unbeschadet der Anwendung der Bestimmungen bezüglich des Verlustausgleiches in ihren innerstaatlichen Vorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu. Dieser Abzug entspricht dem Teil des Steuerbetrags, der sich zu diesem Steuerbetrag verhält, wie sich der Betrag der in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkommensteile oder Vermögensteile, die nach den Artikeln 6, 7, 10 Absatz 7, 11 Absatz 3, 13 Absatz 4, 14 Absätze 1 und 2, 15, 16 Absatz 1, 17 Absatz 1, 18, 20 und 23 Absätze 1 und 2 dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, zu dem Einkommens- oder Vermögensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält. Weiterhin lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu für die Einkünfte, die nach den Artikeln 10 Absatz 2, 12 Absatz 1, 13 Absatz 2 und 14 Absatz 5 in Österreich besteuert werden dürfen und in die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogen sind. Der Betrag dieses Abzugs ist der niedrigere der folgenden Beträge:

- a) der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht;  
b) der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält.

(3) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 4, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber

*bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.*

*(4) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 2 und Artikel 14 Absatz 5 in den Niederlanden besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Niederlanden gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus den Niederlanden bezogen werden."*

## **2. Erwägungen:**

**2.1.** Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren stand außer Streit, dass der Bf aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich der **unbeschränkten Einkommensteuerpflicht** unterlag.

Dies bedeutet, dass **nach innerstaatlichem Recht** gemäß der Bestimmung des § 1 Abs. 1 EStG 1988 sämtliche in- und ausländischen Einkünfte des Bf's (das gesamte "Welteinkommen") grundsätzlich der österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterziehen waren.

Bei der **Besteuerung von Auslandssachverhalten** ist jedoch nicht allein das sich aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergebende innerstaatliche Recht zu beachten. Vielmehr sind auch die sich aus den mit den einzelnen Staaten abgeschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommen** ergebenden Bestimmungen zu berücksichtigen. Doppelbesteuerungsabkommen sind Bestandteile des österreichischen Rechts (Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 16 unter Verweis auf VwGH 30.04.1964, 0880/62).

Durch die Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen einerseits eine Zuteilung des Besteuerungsrechts der in den betroffenen Ländern bezogenen Einkünfte; andererseits wird geregelt, in welcher Art und in welchem Ausmaß der Ansässigkeitsstaat die im anderen Staat der Besteuerung unterliegenden Einkünfte bei der Bemessung der Steuer für das Welteinkommen berücksichtigen darf. In diesem Zusammenhang stehen alternativ zwei Methoden zur Verfügung, nämlich die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode.

Wie sich aus den oben zitierten Bestimmung des **Art. 16** des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden ergibt, steht das Besteuerungsrecht bei **Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit** gemäß Abs. 1 grundsätzlich dem **Tätigkeitsstaat** zu, **es sei denn** die Vergütungen würden bei einem **Aufenthalt bis zu 183 Tagen von einem Arbeitgeber bezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist (Abs. 2).**

Liegen die Voraussetzungen des **Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande** in ihrer Gesamtheit vor, so steht das Besteuerungsrecht dem **Ansässigkeitsstaat** des Arbeitnehmers zu.

## **2.2. Zur "Ansässigkeit":**

Im gegenständlichen Fall sind die **Niederlande als Ansässigkeitsstaat** des Bf's zu betrachten. Wie unter dem Punkt "Beweiswürdigung" dargelegt, hatte der Bf ab März 2008 (= Zeitpunkt, ab dem er die Einkünfte aus der Tätigkeit in Österreich bezog) zwar sowohl in Österreich als auch in den Niederlanden einen Wohnsitz bzw. eine ständige Wohnstätte. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, der sich gemäß Art. 4 Abs. 3 lit. a DBA-Niederlande danach bestimmt, wo der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, war jedoch weiterhin in seinem Heimatstaat, den Niederlanden, verblieben.

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort der Steuerpflichtige diese engeren Beziehung hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193).

Dass der Bf zu seinem Wohnsitz in den Niederlanden seine engeren persönlichen Beziehungen nie aufgegeben hatte und diese gegenüber seine Wohnstätte in Österreich jedenfalls stärker waren, ergibt sich schon allein daraus, dass er seine Freizeit während seiner zweijährigen Entsendung vorwiegend in den Niederlanden verbrachte. Von der im Entsendungsvertrag vereinbarten Möglichkeit der vom Arbeitgeber zu bezahlenden Rückkehr in die Niederlande an jedem Wochenende machte er vorwiegend Gebrauch, sodass er sich im Durchschnitt tatsächlich nur an einem Wochenende pro Monat in Österreich aufhielt. Sein Bezug zu Österreich war offensichtlich nur durch seine bloße nichtselbständige Tätigkeit während der zweijährigen Entsendung bedingt, wobei zu bemerken ist, dass er auch dieser Tätigkeit, so weit als möglich, von den Niederlanden aus nachkam. Als Ansässigkeitsstaat waren daher im gegenständlichen Fall jedenfalls die Niederlande zu betrachten.

## **2.3. Zu den Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande:**

Der Bf brachte nun vor, dass - abweichend vom Tätigkeitsstaatsprinzip - den Niederlanden als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht deswegen zukäme, weil die Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande erfüllt wären.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Fest steht, dass, um dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande zuweisen zu können, die dort angeführten Voraussetzungen **in ihrer Gesamtheit** erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der Voraussetzungen nicht vor, kommt das Tätigkeitsstaatsprinzip des Abs. 1 zum Tragen.

### **2.3.1. Zur Voraussetzung des Art. 16 Abs. 2 lit. a DBA-Niederlande (183 Tage-Frist):**

Nach der zitierten Bestimmung darf sich der Empfänger nicht länger als 183 Tage während des Kalenderjahres im anderen Staat aufhalten.

Wie oben unter dem Punkt "Beweiswürdigung" ausführlich dargelegt, musste in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass sich der Bf im Jahr 2008 nicht, wie ursprünglich behauptet, an nur 176,5 Tagen, sondern an mehr als 183 Tagen in Österreich aufgehalten hat, da auch Tage, an denen sich der Bf an An- und Abreisetagen nur teilweise in Österreich aufgehalten hatte, in die Frist miteinzubeziehen sind.

Bei der Berechnung der Dauer des Aufenthalts im Inland sind nämlich alle Tage zu berücksichtigen, an denen sich der Arbeitnehmer tatsächlich ("physisch") im Tätigkeitsstaat (hier Österreich) aufgehalten hat (vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 56, Stand 1.3.2015; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht [2015], Seite 687 Rz 503). Dieses Verständnis geht auch aus Art. 15 OECD-MA hervor. Nach Z 5 des Kommentars zum OECD-MA ist mit dem Wortlaut der Bestimmung nur eine einzige Zählweise vereinbar, nämlich die Zählung nach den "Tagen der physischen Anwesenheit". Dabei werden folgende Tage mitgezählt: Tage bloßer Teilanwesenheit, der Ankunftstag, der Abreisetag und alle übrigen Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat wie Samstage und Sonntage, öffentliche Feiertage, Ferientage vor, während und nach der Tätigkeit, kurze Arbeitsunterbrechungen und dergleichen. Ein Tag, an dem der Steuerpflichtige in einem Staat - wenn auch nur kurz - anwesend ist, zählt für die Berechnung des Zeitraums von 183 Tagen in diesem Staat als Anwesenheitstag. Auch Teilanwesenheit am Ankunfts- oder Abreisetag genügt daher (BFG 20.01.2016, RV/1100480/2013; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht [2015], Seite 689 Rz 504f; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 60, Stand 1.3.2015; *Renner* in *SWI* 2016, 246ff).

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargestellt, waren vom Bf im gegenständlichen Fall bei der ursprünglichen Berechnung der 176,5 Tage offensichtlich gerade jene Tage, an denen er sich wegen der An- oder Abreise noch teilweise in Österreich befand, nicht umfassend berücksichtigt, sodass die Unterschreitung der 183-Tage-Frist nicht als erwiesen und dieses Tatbestandskriterium nicht als erfüllt angesehen werden konnte. Wie bereits ausgeführt, kam der Erfüllung dieser Voraussetzung im Hinblick auf die Nichterfüllung des zweiten (im Folgenden zu prüfenden) Tatbestandsmerkmals des Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA-Niederlande aber keine vordringliche Bedeutung mehr zu.

### **2.3.2. Zur Voraussetzung des Art. 16 Abs. 2 lit. b und c DBA-Niederlande:**

In diesem Zusammenhang war die Frage zu klären, ob die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen **Arbeitgeber** gezahlt wurden, der **nicht im anderen Staat** (= Österreich) ansässig war.

Im DBA-Niederlande findet sich keine ausdrückliche Definition des Arbeitgeberbegriffes.

Dessen Bedeutung war daher auf Grundlage der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Niederlande zu ermitteln, wonach nicht definierten Begriffen die Bedeutung nach innerstaatlichem Recht zukommt, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

In seinem Erkenntnis **VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031** , verwarf der Verwaltungsgerichtshof die bisher in der österreichischen Verwaltungspraxis und auch vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Ansicht, wonach aufgrund der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR dem "Arbeitgeberbegriff" jene Bedeutung beizumessen sei, die ihm im nationalen Recht zukomme.

Er hielt diesen Überlegungen zu den im Wesentlichen gleichlautenden Bestimmungen der Art. 3 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR Folgendes entgegen (siehe VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031; Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

*"Dabei ließ sie (Anmerkung: die belangte Behörde) außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, **'wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert'**. Letzteres trifft im Streitfall 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. Entscheidend ist demnach, 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. 141f, 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, SWK 2010, S. 3ff).*

*Die belangte Behörde stellte u.a. fest, dass die X GmbH denjenigen Teil des an den Beschwerdeführer gezahlten Arbeitslohnes an die Y s.r.o. weiterverrechnet habe, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Beschwerdeführeres in der Slowakei entfiel. Demnach hat die Y s.r.o. jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall ging, wirtschaftlich getragen. Indem die belangte Behörde diesen Umstand - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Gestellung von Arbeitskräften an Dritte in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat, und der sie entlohnt (Gesteller) und nicht der Gestellungsnehmer, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt -*



*auch vor dem Hintergrund des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR als unbeachtlich angesehen hat, hat sie die Rechtslage verkannt."*

Mit Erkenntnissen **VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003** , und **VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089** , hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit den gleichlautenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Italien und Österreich seine im vorzitierten Erkenntnis dargelegte Ansicht bestätigt.

### **Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:**

Die Bestimmungen der jeweiligen Art. 15 bzw. 16 der Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden und der CSSR sind gleichlautend.

Auch deren Art. 3 Abs. 2 stimmt inhaltlich in den hier wesentlichen Passagen überein. Es wird jeweils angeordnet, dass bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, **wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert**, jeder nicht (anders) definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Steuerrecht dieses Staates zukommt.

Insofern sind die oben zitierten Aussagen des VwGH auch auf sich im Verhältnis zu den Niederlanden ergebende Sachverhalte zu übertragen und zur Interpretation der entsprechenden Bestimmungen bzw. des Arbeitgeberbegriffes heranzuziehen.

Im gegenständlichen Verfahren ergaben die Sachverhaltsermittlungen, dass die auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Vergütungen vom ArbeitgeberÖ ausbezahlt und **nicht an den ArbeitgeberNL weiterverrechnet** wurden. Die **wirtschaftliche Kostentragung** traf daher den österreichischen Arbeitgeber und hat die gezahlte Vergütung dementsprechend auch den Gewinn des österreichischen Unternehmens schmälert.

Unter Beachtung der oben zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes ist somit während des Entsendungszeitraumes die **(wirtschaftliche) Arbeitgeberfunktion** im Sinne des Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA-Niederlande tatsächlich dem **ArbeitgeberÖ** zugekommen.

Das bedeutet aber, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt wurden, der im anderen Staat (= Österreich) ansässig war. Die Tatbestandsvoraussetzung des Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA-Niederlande ist somit **nicht** erfüllt.

Dass es sich beim ArbeitgeberÖ nicht um eine Betriebsstätte der holländischen Arbeitgeberin gehandelt hat und somit auch Art. 16 Abs. 2 lit. c DBA-Niederlande nicht zum Tragen kommt, ergibt sich schon allein aus dem Schreiben des Bf's vom 20.10.2010, wonach die österreichische Firma keine Betriebsstätte der holländischen Arbeitgeberin sei.

### **3. Ergebnis:**

**3.1. Insgesamt** konnte daher wegen des Umstandes, dass die Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande in ihrer Gesamtheit nicht erfüllt waren, eine Zuordnung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat Niederlande aufgrund dieser

Spezialbestimmung nicht erfolgen. Das Besteuerungsrecht war vielmehr zufolge der allgemeinen Grundsätze des Art. 16 Abs. 1 DBA-Niederlande dem **Tätigkeitsstaat Österreich** zuzugestehen.

### 3.2. Aufteilung der Einkünfte:

Wie seitens der steuerlichen Vertretung des Bf's im Schreiben vom 12.04.2016 aber richtigerweise ausgeführt, wäre in **Anwendung dieses Tätigkeitsstaatsprinzipes** eine **Aufteilung der Einkünfte** des Bf's vorzunehmen.

Nach Art. 16 Abs. 1 DBA-Niederlande dürfen die aus unselbständiger Arbeit bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden, wenn die Arbeit dort **ausgeübt** wird.

Im gegenständlichen Fall übte der Bf die Tätigkeit, für die er die streitgegenständlichen Vergütungen bezog, großteils tatsächlich in Österreich aus. Teilweise verrichtete er seine Tätigkeit aber - insbesondere an an Wochenenden angrenzenden Tagen - auch in den Niederlanden und an einigen wenigen Tagen in anderen Ländern wie Deutschland, Belgien und Spanien.

Vergütungen, die sowohl die In- als auch Auslandstätigkeiten betreffen, sind **aufzuteilen**. Das gilt auch für Sonderzahlungen. Sie dürfen in jenem DBA-Staat besteuert werden, in dem sie "verdient" worden sind, dh in dem die zugrunde liegenden Arbeitsleistungen erbracht worden sind. Die Aufteilung hat im Verhältnis der Arbeitstage zu erfolgen (*Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Tz 536 und 537, S. 706f). In Österreich ist somit vom gesamten Arbeitslohn nur jener Anteil steuerpflichtig, der auf die in Österreich verbrachten Arbeitstage entfällt (siehe auch UFS 22.02.2007, RV/0565-W/06).

Da die in den Kalenderaufzeichnungen 2008 ausgewiesenen Arbeitstage samt Arbeitsorten glaubwürdig erschienen (siehe hiezu unter dem Punkt "Beweiswürdigung"), hatte die **Aufteilung** nach diesem Verhältnis entsprechend dem von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 12.04.2016 dargestellten Vorschlag in folgender Weise zu erfolgen (Beträge in €):

	Gesamt	Niederlande und Drittländer	Österreich
Arbeitstage von 01.03. – 31.12.2008	196 AT	43,5 AT	152,5 AT
Bruttobezüge gesamt	187.129,36	41.531,26	145.598,10
Bezüge gemäß § 67/1/2	4.523,88	1.004,02	3.519,86
Insg. einbeh. SV	11.570,60	2.567,96	9.002,64

Steuerpflichtige Bezüge	171.034,88	37.959,28	<b>133.075,60</b>
Anrechenbare Lohnsteuer	78.371,68		

Eine Einbeziehung der außerhalb Österreichs bezogenen Einkünfte des Bf's in die Steuerbemessung im Wege des Progressionsvorbehaltes hatte nicht zu erfolgen, da nach Art. 24 Abs. 3 DBA-NL dieses Recht nur für in Österreich "ansässige" Personen besteht. Wie oben dargelegt, war der Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum jedoch nicht in Österreich, sondern in den Niederlanden ansässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV) Zum Abspruch über die 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).

Die Lösung der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren maßgeblichen Frage, ob und inwieweit dem Tätigkeitsstaat bei nichtselbständigen Einkünften nach Art. 16 DBA-Niederlande das Besteuerungsrecht zusteht, war im Wesentlichen von der Beurteilung im Rahmen der Beweiswürdigung abhängig. Die Beweiswürdigung hat jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen, sodass insofern keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Hinsichtlich der Definition des Arbeitgeberbegriffes im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens wird auf die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031) verwiesen und erscheint hierdurch diese Rechtsfrage nunmehr ausreichend geklärt. Es lag daher auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 24. Mai 2016