

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 05.01.2010 gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 17.12.2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Jahr 2007 bei einer Bank beschäftigt.

In der Beilage zu der Einkommensteuererklärung 2007 gab der Bf. an, dass er von seinem Arbeitgeber im Zeitraum von 1. August 2007 bis 30. November 2007 nach Russland entsendet worden sei. Vom 1. März 2007 bis 31. Juli 2007 sei der Bf. im Rahmen von Dienstreisen in Russland tätig gewesen. Der Bf. habe seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten und sei daher im Veranlagungsjahr 2007 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich befinde, sei der Bf. gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Russland in Österreich ansässig. Österreich habe als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen.

Russland habe die Bezüge für auf Russland entfallene Arbeitstage mit einer Quellensteuer iHv 30% besteuert.

Österreich habe als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Österreich/Russland Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Russland besteuert werden würden, vorbehaltlich der lit. b, c und d von der Besteuerung auszunehmen. Gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA Österreich/Russland seien diese Einkünfte jedoch in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen mit einzubeziehen. Es werde die Freistellung gemäß § 48 BAO beantragt.

Die Bezüge des Bf. seien während der Entsendung und den Dienstreisen nach Moskau weiterhin durch den österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt worden. Im Zeitraum März bis November 2007 habe der Bf. an 136 von insgesamt 192 Tagen in Russland gearbeitet. Russland besteuerte die aliquoten Bezüge für diese Arbeitstage. Es werde daher gemäß

§ 48 BAO zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Steuerbefreiung dieser Bezüge in Österreich beantragt.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2007 beließ das Finanzamt die auf den Zeitraum der Entsendung nach Russland entfallenen Bezüge nicht steuerfrei und erließ den entsprechenden Einkommensteuerbescheid vom 17. Dezember 2009. Begründete wurde dies damit, dass gemäß Art. 25 Z 2 DBA-Russland Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit beziehe, nur im erstgenannten Staat besteuert werden dürften, wenn der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage aufhalte. Da dies im gegenständlichen Fall zuträfe, habe Österreich das Besteuerungsrecht für die gesamten Bezüge. Die Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt sei nur vorgesehen, wenn Russland die Bezüge auch besteuern dürfe. Eine Steuerfreistellung nach § 48 BAO komme nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls nicht in Frage, da die Besteuerungsregelung im DBA mit Russland eindeutig geregelt sei und eine mögliche Entsteuerung im Ermessen des BMF liege und nicht vom zuständigen Finanzamt ausgesprochen werden könne. Solange eine solche Ausnahmeregelung fehle, könne die Abgabenbehörde die Besteuerung nur dem Gesetz entsprechend vornehmen.

Rechtzeitig brachte der Bf. gegen den betreffenden Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Begründend dazu führte der Bf. aus, dass der Bank in Moskau die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft zukomme. Der Bf. sei von seinem österreichischen Arbeitgeber vom 1. August bis 30. November 2007 nach Moskau entsendet worden. Vom 1. März bis 31. Juli 2007 sei der Bf. im Rahmen von Dienstreisen in Russland tätig gewesen. Auf Grund der kurzfristigen Dauer der Entsendung habe sich der Bf. in Russland weniger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten aufgehalten.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Russland dürfe Russland die Vergütungen für die nichtselbständige Tätigkeit in Russland besteuern, wenn diese Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden würden, der in Russland ansässig sei. Da nach russischer Interpretation die russische Bank in Moskau als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu sehen sei, habe Russland die Bezüge des Bf. besteuert.

Der Bf. sei im Rahmen seiner Entsendung mit dem Aufbau einer Organisationsabteilung in der Bank in Moskau betraut gewesen. Er sei dabei gemäß der Entsendungsvereinbarung der Bank in Moskau unterstellt gewesen.

Weiters habe tatsächlich die Bank in Moskau über die Höhe der Bezüge des Bf. sowie über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienwerbsplanes des Konzerns entschieden. Auch sonstige Einmalzahlungen seien ebenfalls direkt von der Bank in Moskau an den Bf. bezahlt worden.

Reisekostenabrechnungen und Spesenabrechnungen seien über die Bank in Moskau und nicht über die Bank in Österreich erfolgt. Auch seien die Kompetenzen bezüglich des Urlaubsantritts bei der Bank in Moskau gelegen.

Da der Bf. ohne Zweifel in die Organisation der russischen Bank eingegliedert war und somit dieser die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft zukomme habe auch Russland das Besteuerungsrecht, weshalb eine Freistellung der in Russland versteuerten Bezüge vorzunehmen sei.

Die Rechtsansicht sei bereits vom VwGH im Erkenntnis vom 19.4.1988, 85/14/0145, wonach derjenige als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei, der die Bezüge gemäß § 25 EStG 1988 ausbezahle und mit der Auszahlung dieser Bezüge den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trage, geteilt worden. Darüber hinaus spreche auch die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bank in Moskau sowie die Weisungsgebundenheit gegenüber dieser dafür, dass die Moskauer Bank als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei.

Des Weiteren bestehe in Hinblick auf die Auslegung des Begriffes des wirtschaftlichen Arbeitgebers auf Grund der unterschiedlichen nationalen Rechtsverständnisse ein Qualifikationskonflikt.

Gemäß Art 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen soll jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck - wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordere - die Bedeutung zukommen, die ihm im Anwendungszeitraum nach jeweils nationalem Steuerrecht zukomme. Unterschiedliche nationale Rechtsverständnisse könnten daher zu unterschiedlichen Qualifikationen führen.

Dadurch werde die Frage der Arbeitgebereigenschaft gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Russland dem jeweils innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates überlassen. Der Ansässigkeitsstaat wäre an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates gebunden, weil aus Art. 3 Abs. 2 DBA-Russland hervorgehe, dass auf Grund der Unterschiede im innerstaatlichen Steuerrecht, Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat auf bestimmte Einkünfte andere DBA Bestimmungen anwenden würden, diese Einkünfte dennoch entsprechend dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 DBA-Russland "...nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürften...", mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat zur Steuerentlastung verpflichtet sei (Qualifizierungsverkettung).

Wenn die Besteuerung im Quellenstaat in Übereinstimmung mit dem DBA erfolge, sei in Art. 23 DBA-Russland die korrespondierende Voraussetzung für die Freistellung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2011 wurde der Bf. um Vorlage des Entsendungsvertrages und sämtlicher Vereinbarungen, Verträge udg. gebeten, aus denen jene Stelle ersichtlich sei, die den wirtschaftlichen Aufwand getragen habe. Des weiteren wurde um Aufklärung gebeten, warum die Bank in Österreich den Lohnzettel 3-12/2007, in welchem auch die Bezüge von Russland enthalten seien, übermittelt habe, wenn sie nicht gehaltsauszahlende Stelle gewesen sei.

In Beantwortung des gegenständlichen Schreibens führte der Bf. aus, dass sich die Entsendungsverträge in der Anlage befinden würden. Weiters werde eine Kopie der russischen Steuererklärung sowie eine englische Übersetzung übermittelt. Zudem

werde mitgeteilt, dass die Bezüge, die auf die in Russland im Jahr 2007 ausgeübten Arbeitstage entfallen würden, gemäß russischem Steuerrecht besteuert worden seien. Es werde auch bekannt gegeben, dass die Bank in Österreich den Lohnzettel von März bis Dezember 2007 übermittelt habe, da sie die gehaltsauszahlende Stelle gewesen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. Dezember 2011 hielt die Abgabenbehörde hinsichtlich der Besteuerung der auf den Zeitraum der Entsendung nach Russland bezogenen Einkünfte an der bisherigen Rechtsansicht fest und begründete dies damit, dass die Bank in Österreich wirtschaftliche Arbeitgeberin sei. Laut den übermittelten Unterlagen seien die Vertragsbedingungen mit der Bank in Österreich vereinbart worden. Dass sich entsendete Arbeitskräfte zu einem gewissen Grad in die Organisation der Beschäftigten habe eingliedern müssen, ändere nichts an der Arbeitgeberfunktion der österreichischen Bank. Gemäß Art 15 Abs. 2 DBA-Russland komme daher Österreich das alleinige Besteuerungsrecht zu. Im Falle einer allfälligen Doppelbesteuerung werde die Beantragung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 DBA-Russland beim BMF angeregt.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. seine bisherigen Beschwerdeausführungen und führte ergänzend aus, es stünde unzweifelhaft fest, dass auf Grund unterschiedlicher Auslegungen von Abkommensvorschriften Qualifikationskonflikte ausgelöst werden könnten. Wenn also im innerstaatlichen Recht Österreichs und des betroffenen ausländischen Staates derartige Auslegungsunterschiede bestünden, dass hierdurch ein grenzüberschreitender Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintrete, sei grundsätzlich zu untersuchen, ob bei der Auslegung des Abkommens der darin verwendete Arbeitgeberbegriff sich mit jenem des österreichischen innerstaatlichen Rechtes decken würde.

Dabei sei zu beachten, dass die Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens als Teil des Völkerrechtes nicht originär dem innerstaatlichen Rechtskreis entstammten und dass den darin verwendeten Ausdrücken daher nicht notwendigerweise jener Inhalt zuzumessen sei, der ihnen im innerstaatlichen Recht zukomme. Innerstaatliches Recht habe dann zurückzutreten, wenn sich aus dem Zusammenhang des Abkommens abweichende Auslegungserfordernisse ergeben würden.

Wenn daher die Frage der Arbeitgebereigenschaft gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Russland nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Russland) überlassen werde, sei davon auszugehen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates gebunden sei und somit die Steuerentlastung der Einkünfte herbeizuführen habe. Dies ergebe sich einerseits aus dem Kommentar zu Art. 23 A bzw. B OECD-Musterabkommen. Andererseits sei diese Interpretation auch vom reinen Wortlaut des Art. 23 Abs.1 DBA-Russland gedeckt.

Als Auslegungsgrundsatz sei darüber hinaus Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention maßgeblich: Jeder Staatsvertrag, sonach auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.

Kernziel jedes Doppelbesteuerungsabkommens ist unbestreitbar die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Würden daher vom Wortlaut eines Doppelbesteuerungsabkommens zwei Auslegungsvarianten getragen, von denen die eine die Doppelbesteuerung ausschließe, die andere eine solche hingegen zur Folge habe, dann gebiete Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, jene Auslegung als die richtige zu wählen, die dem Vertragsziel gerecht werde.

Es gehe daher weder darum, dass sich Österreich als Ansässigkeitsstaat dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates beuge. Es gehe einzig und allein darum, festzustellen, welchen Staat die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung träge. Es erscheint die Interpretation des Art. 23 Abs. 1 DBA-Russland dahingehend sachgerecht zu sein, dass die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung immer dann den Ansässigkeitsstaat träge, wenn das Abkommen den Quellenstaat nicht daran hindere, seine innerstaatlich vorgesehenen Abgaben zu erheben.

Es stehe dahingehend außer Zweifel, dass die in Russland erhobenen Steuern in Übereinstimmung mit den russischen Steuergesetzen zu Recht erhoben worden seien.

Österreich habe demnach als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Steuerfreistellung der in Russland in Abkommens konformer Weise versteuerten Bezüge herbeizuführen.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte in der Form, dass die Bezüge iHv € 90.434,35 unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes von der österreichischen Besteuerung ausgenommen werden würden, beantragt.

In weiterer Folge wurde seitens des Bf. gemäß Art. 25 des DBA-Russland der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt. Ebenso wurden gemäß § 48 BAO ein Antrag auf Entlastung der Einkünfte bis zur Beendigung des Verständigungsverfahrens gestellt.

Am 9. Juni 2016 erging seitens des BFG an den Bf. ein Schreiben mit nachstehendem Inhalt:

"....

Entsprechend Ihren Angaben wurden Sie von Ihrem Arbeitgeber der Bank zunächst für den Zeitraum 1.8.2007 bis 31.07.2008 zur x, Russland, entsendet, wobei die Entsendung jedoch vorzeitig mit 30.11.2007 beendet wurde. Weiters gaben Sie an, dass Sie sich an 136 Arbeitstagen, physisch jedoch an 144 Tagen in Russland aufgehalten hätten und Ihr Gehalt auf Grund lokaler Steuerbestimmungen in Russland mit einer Quellenbesteuerung von 30% versteuert worden sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v. 22.5.2013, 2009/13/0031) ist der im Abkommensrecht verwendete Begriff "Arbeitgeber" in Art 15 Abs. 2 lit b OECD-MA nach wirtschaftlichem Verständnis auszulegen. Bezogen auf den Fall einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung hat dies zur Konsequenz, dass dem Beschäftigten die abkommensrechtliche Arbeitgebereigenschaft dann zukommt, sofern

dieser den auf den Entsendezeitraum entfallenen Anteil am Arbeitslohn auch wirtschaftlich getragen hat.

Im Ihrem an das Bundesministerium für Finanzen, Abteilung Internationales Steuerrecht, gerichteten Schreiben vom 16.4.2012 führen Sie selbst aus, dass die Gehaltskosten nicht an die x weiterbelastet worden seien.

Im vorliegenden Fall ist daher in Anlehnung an gegenständliche Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass der Bank in Folge zweifelsfreier Tragung Ihrer Gehaltskosten für den Zeitraum der Entsendung nach Russland auch die Arbeitgeberfunktion im Sinne des Art 15 Z 2 lit. b DBA-Russland zukommt und daher Österreich das volle Besteuerungsrecht zusteht.

Gleichzeitig werden Sie um Vorlage nachstehender Unterlagen gebeten:

Entsendungsvertrag und vertragliche Grundlagen zwischen der Bank und der x betreffend Ihre Tätigkeit in Moskau

Nachweise über die tatsächliche Dauer des Aufenthaltes in Russland

Visum

Beantwortung des FA-Vorhaltes vom 26.1.2011

österreichische Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007

Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.2009

Vorlageantrag

Nachweise hinsichtlich der tatsächlich erfolgten Besteuerung in Russland

Es wird ersucht, sämtliche Unterlagen in deutscher Sprache sowie - soweit erforderlich - in beglaubigter Übersetzung vorzulegen.

Nach Rücksprache mit dem BMF ist das auf Ihren Antrag hin eingeleitete Verständigungsverfahren mit Russland bis dato noch nicht abgeschlossen und ist sowohl der zeitliche Rahmen, wann mit einem Abschluss des gegenständlichen Verfahren gerechnet werden kann als auch dessen Ausgang ungewiss.

...."

In Beantwortung des betreffenden Schreibens übermittelte der Bf. die betreffenden Unterlagen. Zudem führte er aus, dass eine vertragliche Grundlage zwischen der Bank und der x betreffend die Tätigkeit des Bf. (zusätzlich zum Entsendungsvertrag) nicht vorliegen würde. Die Bank habe die Kosten der Entsendung getragen. Diese seien nicht weiterverrechnet worden und es gäbe auch kein Master Cost Sharing Agreement. Dies sei durch einen Vorstandsbeschluss festgelegt worden. Die Bank sei die auszahlende Stelle gewesen. Bezüglich des angeforderten Visums werde mitgeteilt, dass dieses noch nicht zur Verfügung gestellt werden könne, da sich der Bf. zur Zeit beruflich in Russland befände.

Mit Schreiben vom 29.08.2016 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. eine Kopie des Reisepasses übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. ist als Dienstnehmer bei einer inländischen Bank, der Bank (vormals Bank) beschäftigt.

In den Monaten 1. März bis 31. Juli 2007 war der Bf. im Rahmen von Dienstreisen in Russland tätig.

Im Zeitraum vom 1. August bis 30. November 2007 wurden der Bf. zu einer russischen Bank, der x, entsendet.

Im Jahr 2007 hat sich der Bf. an 135 Arbeitstagen in Russland aufgehalten.

Während des Zeitraumes seiner Entsendung hat der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich beibehalten und war im Inland ansässig. Gegenständliches wird seitens des Bf. nicht bestritten.

Aus österreichischer Sicht war die Bank während der Entsendung des Bf. nach Moskau sein wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Während des Zeitraumes der Entsendung nach Russland erzielte der Bf. laut der russischen Steuererklärung Einkünfte iHv € 90.434,35.

Für gegenständliche Einkünfte wurde dem Bf. in Russland Einkommensteuer vorgeschrieben.

Die Kosten der Entsendung wurden von der inländischen Bank getragen und nicht an die x weiterverrechnet.

Seitens des Bf. wurde ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt.

Gegenständlicher Antrag ist bis dato unerledigt. Seitens des BMF konnte in zeitlicher Hinsicht keine Auskunft erteilt werden, wann mit einer entsprechenden Erledigung des eingeleiteten Verständigungsverfahrens gerechnet werden kann.

Mit BMF-Bescheid vom 27.4.2012 wurde der seitens des Bf. gemäß § 48 BAO gestellte Antrag auf Entlastung der Einkünfte insoweit erledigt, als die strittigen Einkünfte im Inland unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes zunächst steuerfrei gestellt wurden.

Gegenständlicher BMF-Bescheid ist in Folge des Zeitablaufes bereits im Jahr 2014 aus dem Rechtsbestand wieder ausgeschieden.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, den im Beschwerdeverfahren seitens des Bf. übermittelten Belegen sowie den Beschwerdeausführungen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die auf die Dauer der Entsendung nach Russland entfallenen Bezüge im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2007 in Österreich als Ansässigkeitsstaat zu besteuern waren.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist.

Unstrittig ist, dass der Bf. in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den er für die Dauer seiner Auslandsentsendung auch beibehalten hat. Nach der auf OECD-Ebene akkordierten Meinung (Artikel 4 Z 15 OECD-Kommentar zum Musterabkommen) ist das Beibehalten der Wohnstätte im Entsendestaat als Indiz dafür anzusehen, dass der Mitarbeiter den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in den anderen Staat verlagert hat. Aufgrund der gegebenen Verhältnisse ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bf. im Streitjahr in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob das österreichische Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Bf. durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Regierung der russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Russland) eingeschränkt wird.

Artikel 3 Z 2 DBA-Russland lautet:

"Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt."

Artikel 4 DBA-Russland lautet:

"1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes

ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) 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 in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

...."

Artikel 15 DBA-Russland lautet:

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

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

...."

Die Begriffsbestimmung "Arbeitgeber" des Art 15 DBA-Russland ist so auszulegen, dass Arbeitgeber nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein kann, die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt (BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547). Damit soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit nur dann weiter behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Die Rechtsprechung legt sohin gemeinsam mit der hL (vgl Giesinger, SWI 2010, 3 mwN) den Arbeitgeberbegriff abkommensautonom wirtschaftlich aus. Dieser Ansicht ist auch das BMF mittlerweile gefolgt (Erlass vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014).

Das aus österreichischer Sicht bestehende Besteuerungsrecht Österreichs wird im Wesentlichen vom Bf. nicht in Abrede gestellt. Er bringt allerdings vor, dass seine auf den Entsendezeitraum entfallenen Einkünfte bereits in Russland besteuert worden seien, da aus russischer Sicht die x als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei und somit ein Besteuerungsrecht bestehe, zumal der Bf. ohne Zweifel funktional in die Organisation der russischen Bank eingegliedert gewesen sei. Da Art. 3 Z 2 DBA-Russland den Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht auftrage, könne eben bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten, wobei dieser jedoch iZm Art 23 Z 1 DBA-Russland auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen sei. Gleichzeitig sei auch zu untersuchen, ob bei der Auslegung des Abkommens der darin verwendete Arbeitgeberbegriff sich mit jenem des österreichischen innerstaatlichen Rechtes decke.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde der Bf. von der inländischen Bank für die Dauer vom 1. August bis 30. November 2007 nach Russland zur x entsendet. Zusätzlich war der Bf. vom 1. März bis 31. Juli 2007 im Rahmen von Dienstreisen in Russland tätig und hielt sich im Jahr 2007 insgesamt weniger als 183 Tage in Russland auf.

Laut dem der Abgabenbehörde bzw. dem BFG übermittelten Entsendungsvertrag wurde für den Zeitraum der Entsendung das Dienstverhältnis zwischen dem Bf. und der Bank nicht beendet. Der Inlandsbezug wurde seitens der Bank nicht ausgesetzt und war diese zur Lohnzahlung verpflichtet. Gleichzeitig wurden mit der Bank für die Dauer der Entsendung Auslandsbezüge vereinbart. Ebenso wurden allfällige Erfolgs- und Leistungsboni der x laut Entsendungsvertrag auf von der Bank gewährte Einmalzahlungen angerechnet, sodass letztendlich für die Bank die Möglichkeit gegeben war, die Höhe der Boni zu beeinflussen. Daneben bestand die Teilnahme am konzernweiten Erfolgsbonusplan unabhängig von der Entsendung weiter. Alle dienszeitabhängigen Anwartschaften blieben aufrecht und waren laut Entsendungsvertrag der x keine Kündigungs- und Entlassungsrechte eingeräumt. Ebenso oblag der russischen Bank nicht die Entscheidung hinsichtlich der Weiterverwendung des Bf. nach Beendigung des Auslandseinsatzes. Diese stand vielmehr der Bank zu.

Gleichzeitig führt der Bf. im Schreiben an das BFG vom 15. Juli 2016 aus, dass die Bank (vormals Bank) die Kosten der Entsendung getragen habe und diese auch nicht weiterverrechnet worden seien. Zudem habe es kein Master Cost Sharing Agreement gegeben und sei dies durch einen Vorstandsbeschluss festgelegt worden. Die Bank sei die auszahlende Stelle gewesen. Mit gegenständlichen Ausführungen stellt der Bf. jedoch eindeutig klar, dass die für den Zeitraum der Entsendung geleisteten Vergütungen in keinster Weise von Seiten der Bank an die x weiterverrechnet wurden und somit die der Steuerhoheit Russland unterliegende x auch nicht den Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hat.

Lediglich die Beschwerdeausführungen, die Spesenabrechnung und die Kompetenzen bezüglich des Urlaubsantrittes, also bloß des konkreten Termins hinsichtlich des Beginns des Erholungsurlaubes, seien bei der x gelegen gewesen, vermag in Zusammenhang

mit den obigen Ausführungen jedoch für sich alleine nicht ausreichen, die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion bei der x annehmen zu können. Ebenso vermag der Bf. auch mit der Argumentation er sei hinsichtlich des Aufbaus der Organisationsabteilung in der x dem Head of GBS der russischen Bank unterstellt gewesen, nichts für gegenständliche Beschwerde zu gewinnen, zumal sämtliche Änderungen des Entsendungsvertrages, wovon gemäß Punkt 5 der vertraglichen Vereinbarung auch die Stellung des Bf. in der Aufbauorganisation der x betroffen gewesen wären, der ausdrücklichen Zustimmung der Bank bedurften und folglich in deren Letztverantwortung lagen.

Im vorliegenden Fall war daher berechtigter Weise davon auszugehen, dass die Bank für den Zeitraum der Entsendung weiterhin die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion inne hatte und diese - entgegen der Meinung des Bf. - nicht auf die x übergegangen war.

Art 15 Z 1 DBA-Russland macht das ausschließliche Besteuerungsrecht Österreichs für eine in Österreich ansässigen Person mit Einkünften aus einer in Russland ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass dieser Arbeitnehmer sich nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres in Russland aufhält und von einem österreichischen Arbeitgeber und nicht zu Lasten einer in Russland befindlichen Betriebsstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird. Entscheidend ist somit, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Hat hingegen die bezahlte Vergütung den Gewinn eines der Steuerhoheit des Tätigkeitsstaates unterliegenden Unternehmens geschmälert, behält dieser sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit bei.

Wie bereits oben ausgeführt war aus den genannten Gründen berechtigter Weise davon auszugehen, dass die Bank auch während des Zeitraumes der Entsendung des Bf. nach Russland weiterhin die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion inne hatte. Entscheidende Bedeutung ist dabei vor allem dem Umstand zugekommen, dass die Kosten der Entsendung in keinsten Weise seitens der Bank an die x weiterverrechnet wurden um folglich deren Gewinn entsprechend zu schmälern.

Entsprechend der vorangeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Bestimmung des Art 15 Z 2 DBA-Russland war daher seitens der Abgabenbehörde bei vorliegendem Sachverhalt von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht für Österreich auszugehen, zumal der in Doppelbesteuerungsabkommen verwendete Arbeitgeberbegriff abkommensautonom wirtschaftlich auszulegen ist und die dem Bf. bezahlten Vergütungen den Gewinn der der Steuerhoheit Russland unterliegenden x nicht geschmälert haben. Der Umstand, dass Russland auch die Einkünfte des Bf. besteuert hat, ist dabei nicht entscheidungsrelevant, zumal für eine Zuteilung an den Tätigkeitsstaat die tatsächliche dortige Besteuerung ohne Belang ist (arg. „besteuert werden dürfen“ in Art 15 DBA-Russland; vgl. etwa Kiesel, INTERTAX 2013, 387 f). Besteuerungsnachweise sind somit nicht relevant zur Klärung der Rechtsfrage, sondern lediglich zur Klärung der Tatfrage (Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 810). Im Sinne gegenständlicher Ausführungen

geht auch die diesbezügliche Beschwerdeargumentation, durch den in Art 3 Abs. 2 DBA-Russland festgelegten Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht könne eben bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten, welcher iZm Art 23 Z 1 DBA-Russland auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen sei, ins Leere.

Der Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das BFG in rechtlicher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine der Beweiswürdigung und somit des Sachverhalts. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. Oktober 2016