

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. November 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

#### **A) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr 2013 für seinen spanischen Arbeitgeber X, im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung während 148 Tagen bei dessen österreichischer Tochtergesellschaft Y tätig. Der Bf. hat dabei in Österreich keinen Wohnsitz begründet, sondern wohnte während seiner Inlandsaufenthalte in verschiedenen österreichischen Hotels.

Mit Bescheid vom 26. November 2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2013 in der Höhe von -10.167 Euro fest und führte dazu aus, dass das Lohnsteuersplitting nicht im Sinne des Antrages des Bf. habe durchgeführt werden können, sondern die auf Österreich entfallenden Arbeitstage in Österreich steuerpflichtig zu belassen waren.

Begründend wurde dazu festgehalten, dass das Unternehmen, bei dem der Bf. in Österreich tätig gewesen sei, bis Ende März 2013 eine Tochtergesellschaft der österreichischen Y-Gruppe und in weiterer Folge eine direkte Tochter der spanischen X-Gruppe (dem letzten Eigentümer der Y-Gruppe) gewesen sei, von welcher der Bf. nach Österreich entsandt worden sei.

Von einer Entsendung sei deshalb auszugehen, da bei einem Tätigwerden von 148 Arbeitstagen bei einer Tochtergesellschaft nicht mehr von einer Dienstreise ausgegangen werden könne. Da einerseits klar dokumentiert sei, dass die Kosten an die österreichische Gesellschaft weiterverrechnet worden seien und andererseits eine Disposition im Ansässigkeitsstaat nicht nachgewiesen worden sei, bleibe das Besteuerungsrecht für die in Österreich erbrachten Arbeitstage in Österreich.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus, dass er in Österreich keinen Wohnsitz begründet und sich auch der Mittelpunkt seiner engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in Spanien befunden habe. Gemäß Artikel 4 DBA Österreich-Spanien habe Spanien daher als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen.

Der Bf. habe im Streitjahr insgesamt 148 Arbeitstage in Österreich gehabt. Gemäß Artikel 16 DBA Österreich-Spanien dürften diese Vergütungen nur in Spanien besteuert werden, da sich der Bf. weniger als 183 Tage in Österreich aufgehalten habe. Die österreichischen Arbeitstage seien bereits im Rahmen der Lohnverrechnung in Spanien besteuert worden. Daher sei der Lohnzettel zu berichtigen.

Die Tätigkeit des Bf. habe zudem im Veranlagungsjahr 2013, also vor Veröffentlichung des Erlasses vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, stattgefunden, weswegen eine Anwendung des Erlasses nicht gegeben sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. September 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 17. November 2016 beantragte der Bf. die Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus, dass im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt, eine Entsendung, welche bereits vor Inkrafttreten des Erlasses bzw. vor Kundmachung der VwGH-Judikatur vom 22.5.2013, 2009/13/0031, begonnen worden sei, die vor diesem Zeitpunkt gültige Verwaltungspraxis beizubehalten sei.

Die Tätigkeit des Bf. in Österreich habe im Jänner 2013 und somit vor Kundmachung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2013, 2009/13/0031, wie auch Anwendung des Erlasses vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, begonnen. Sowohl gemäß Absatz 10 des Erlasses, wonach *„in Fällen von Konzernentsendungen, die im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses bereits bestehen, keine Bedenken bestehen, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis ausnahmsweise vorübergehend beizubehalten“* wie auch gemäß Punkt 2.2 des Salzburger Steuerdialogs 2015, wonach hinsichtlich *„Weitergeltung der alten Vertragsauslegung für im Zeitpunkt der neuen Erlassregelung bestehenden Konzernentsendungen“* die Umsetzung der durch die Judikatur des VwGH vom 22.5.2013, 2009/13/0031, vorgegebene Interpretationsrichtlinie schonend vorgenommen werden und nicht dazu führen solle, dass in die zum Zeitpunkt des Ergehens der Erlassregelung vom 12. Juni 2014 bestehenden Entsendungsverhältnisse eingegriffen werde, lasse auf Grund des Vertrauensschutzes im Abgabenrecht nach Ansicht des Bf. den Umkehrschluss zu, dass dies noch viel weniger bei Entsendungsverhältnissen geschehen solle, die bereits lange vor Ergehen des Erlasses vom 12. Juni 2014 beendet worden seien und somit im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses gar nicht mehr bestanden hätten.

Bis zu diesen Zeitpunkten seien die Rechtsmeinung und die Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung eindeutig dahingehend gewesen, dass der Arbeitgeberbegriff in

Artikel 15 der österreichischen DBAs als ein rechtlicher zu interpretieren sei. Auf Basis dieser eindeutigen Verwaltungspraxis und dem Vertrauen darauf, seien im konkreten Fall unter anderem die Kosten der konzerninternen Gestellung budgetiert und auch die korrigierten Lohnzettel für jene in 2013 enthaltene Lohnsteuer eingereicht worden.

Der Bf. sei daher durch die rückwirkende Anwendung der wesentlichen Änderung der Interpretation und Auslegung des Arbeitgeberbegriffes mit der Beschwerdevorentscheidung und der darin begründeten Besteuerung der österreichischen Arbeitstage und im Resultat somit der Reduzierung des beantragten Rückerstattungsanspruches in seinem Vertrauensschutz verletzt.

Darüber hinaus sei der Bf. – wie aus der beigelegten Kopie ersichtlich – für Zwecke der spanischen Veranlagung 2013 als steuerlich in Spanien ansässig behandelt und der Besteuerung in Spanien unterworfen worden, weswegen die Lohnzettelberichtigung wie beantragt vorzunehmen sei.

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

### **1) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Bf. wurde im Streitjahr 2013 von seinem spanischen Arbeitgeber X, für 148 Tage zu dessen österreichischen Tochtergesellschaft Y entsandt. Dabei wurden die Lohnkosten für den entsendeten Bf. an die österreichische Gesellschaft weiter verrechnet. Der Wohnsitz und der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. verblieben weiterhin in Spanien.

Die auf Österreich entfallenden Arbeitstage des Bf. wurden seitens der belangten Behörde in Österreich besteuert, der Bf. begehrt die Rückerstattung der in Österreich entrichteten Lohnsteuer.

### **2) Streitpunkt**

Strittig ist, ob bei einer Arbeitnehmerentsendung an eine österreichische Tochtergesellschaft im Ausmaß von 148 Tagen dem Ansässigkeitsstaat (Spanien) oder dem Tätigkeitsstaat (Österreich) das Besteuerungsrecht zukommt.

### **3) Rechtlich folgt daraus**

Im vorliegenden Fall kommt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen BGBl 1967/395 idF BGBl 1995/709 (DBA Spanien) zur Anwendung.

#### **Artikel 16 DBA Spanien lautet:**

*„(1) Vorbehaltlich der Artikel 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen nur in dem anderen Staat besteuert werden.“*

*(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*

*a) der Empfänger sich im 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 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.*

*(3) ...“*

Mit seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (welcher inhaltlich Artikel 16 Abs. 2 lit. b DBA Spanien entspricht) für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „ *die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden* “, der nicht in der Slowakei ansässig ist. 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. 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).

Da der Bf. im gegenständlichen Fall weniger als 183 Tage in Österreich aufhältig war, macht demnach Artikel 16 Abs. 2 lit. b DBA Spanien das ausschließliche spanische Besteuerungsrecht für den in Spanien ansässigen Bf. hinsichtlich seiner Einkünfte aus der in Österreich ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht in Österreich ansässig ist. Wurden die Vergütungen hingegen von einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber getragen, behält der Tätigkeitsstaat Österreich sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit.

Der Begriff des – wirtschaftlichen – Arbeitgebers ist im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom – und nicht nach nationalem Recht – zu interpretieren

(vgl. VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003 zum inhaltlich entsprechenden Artikel 16 Abs. 2 lit. b DBA-Spanien). Entscheidend ist, ob die Vergütung vom im Wohnsitzstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. in diesem Sinne VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 zu Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA CSSR, der inhaltlich Artikel 16 Abs. 2 lit. b DBA Spanien entspricht).

Im Beschwerdefall wurden die Lohnkosten für den entsendeten Bf. auf Grund der nachweislichen Weiterverrechnung wirtschaftlich von der österreichischen Gesellschaft getragen. Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, ist die österreichische Gesellschaft daher als wirtschaftlicher Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen.

Daraus folgt, dass die Vergütungen aus der Arbeitnehmerentsendung im Tätigkeitsstaat Österreich zu besteuern sind, wobei die Dauer des Aufenthaltes im Tätigkeitsstaat ohne Belang ist. Der Umstand, dass die im Streitjahr 2013 in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte trotz fehlenden Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates auch in Spanien der Besteuerung unterzogen wurden, vermag daran nichts zu ändern, da die Frage, ob in Spanien bereits Steuer entrichtet wurde nicht Gegenstand dieses Verfahrens sein kann.

Sofern der Bf. die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben einwendet, ist dazu zunächst festzustellen, dass dieser Grundsatz nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049) nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; die Behörde ist verpflichtet, von einer gesetzwidrige erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz, Rz 9 zu § 114). Dieser Grundsatz ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften (z.B. VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0054; 2.2.2010, 2007/15/0253) und insbesondere nur bei Vorliegen eines Vollzugsspielraumes (vgl. z.B. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0054; 29.7.2010, 2006/15/0217; 23.9.2010, 0) zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof schützt jedenfalls kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen (VwGH 20.9.1995, 95/13/0011; 21.11.1995, 95/14/0035; 31.5.2000, 94/13/0045; 22.5.2002, 99/15/0119; 2.2.2010, 2007/15/0253), sondern nur von **Auskünften im Einzelfall** (vgl. Ritz, Rz 10 zu § 114).

Ob der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, von der Finanzverwaltung im vorliegenden Streitfall überhaupt anzuwenden war oder nicht, kann dahingestellt bleiben, da dieser Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt, welcher im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu den Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) wiedergibt. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden.

Abgesehen davon, dass im Beschwerdefall schon keine unrichtige Rechtsauskunft einer Abgabenbehörde vorliegt, kommt der vom Bf. angesprochene Grundsatz von Treu und Glauben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nur unter den oben genannten, ganz bestimmten - im Beschwerdefall nicht gegebenen Voraussetzungen - zum Tragen.

Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 24. April 1996, 93/15/0076, und vom 22. September 1999, 94/15/0104).

Derartige besondere Umstände sind im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass er im Vertrauen auf die Auskunft bestimmte Besteuerungstatbestände verwirklicht hat, die er ohne die gegenständliche Auskunft nicht verwirklicht hätte. Die Beschwerde spricht lediglich davon, dass die Kosten der konzerninternen Gestellung bereits budgetiert worden seien und meint damit offenbar, dass die im Streitjahr erzielten Einkünfte bereits anderweitig verbraucht wurden und nun nicht mehr zur Steuerentrichtung zur Verfügung stehen. Derartige Umstände können aber von vornherein nicht im Rahmen der Abgabenfestsetzung Berücksichtigung finden.

Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26. April 2006, 2004/14/0076). Ein solcher Vollzugsspielraum bestand bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht.

Auch deswegen vermag der angesprochene Grundsatz der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Sachverhaltsfragen sind der ordentlichen Revision nicht zugänglich. Die Frage, wie der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers im DBA-Recht auszulegen ist, wurde durch die angeführte Rechtsprechung geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, zum gleich lautenden Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-

CSSR); es liegt damit keine grundsätzliche Rechtsfrage vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof erweist sich damit als nicht zulässig.

Wien, am 22. April 2017