

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch ebit Wirtschaftsprüfung GmbH, Helenenstraße 60, 2500 Baden, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 25.10.2008, betreffend Haftung für Lohnsteuer der Jahre 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 werden im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 26.5.2009, abgeändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang:**

In Folge einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) für die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurden ua Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 erlassen.

Aufgrund der von der Beschwerdeführerin dagegen eingebrachten Berufung, erließ die belangte Behörde am 26.5.2009 eine Berufungsvorentscheidung. Mit dieser wurde der Berufung insofern stattgegeben, als die ebenfalls in Folge der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben erlassenen Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2006 sowie ein Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2003 aufgehoben wurden. Im Übrigen wurden die hier verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abgeändert.

Die vorgenommenen Bescheidabänderungen wurden von der belangten Behörde wie folgt begründet:

*"Nachverrechnung der Bezüge der deutschen Manager [M1] 2004: 24.324,- sowie [M2] 2005: 25.920,- und 2006: 60.718,-. Diese Bezüge unterliegen gem. Artikel 16 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland der österreichischen Besteuerung und sind gem. Artikel 23 Abs. 1 lt. A des Abkommens in Deutschland von der Besteuerung freizustellen. Diese Zuteilung des Besteuerungsrechts an Österreich gilt unabhängig davon, ob und gegebenenfalls wie lange der Aufenthalt in Österreich war.*

*[M1] Bemessung 2004: 24.324,- Lohnsteuer: 5.365,66*

*[M2] Bemessung 2005: 25.920,- Lohnsteuer: 5.722,38*

*[M2] Bemessung 2006: 60.718,- Lohnsteuer: 21.503,-"*

In dem gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wendete sich die Beschwerdeführerin in verständiger Würdigung allein gegen die vorgenommenen Bescheidabänderungen und bestritt die Anwendbarkeit von Art 16 Abs 2 DBA Deutschland und die daraus resultierende haftungsweise Nachverrechnung der Lohnsteuer.

Anlässlich einer entsprechenden hg. Aufforderung zur Äußerung, führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, dass zwar der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031 klargestellt habe, dass der wirtschaftliche Arbeitgeber jene Person sei, die den Anteil des Arbeitslohns letztendlich wirtschaftlich trage und das Besteuerungsrecht somit dem Tätigkeitsstaat obliege, auch wenn die Tätigkeit im Tätigkeitsstaat an weniger als 183 Tagen ausgeübt werde. Jedoch habe sich der verfahrensgegenständliche Sachverhalt in den Jahren 2004 bis 2006 ereignet, weshalb die vor Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend beibehalten werden dürfe. Da sich die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin an weniger als 183 Tage in Österreich aufgehalten hätten, sei somit die Anwendung der Verwaltungspraxis auf Zeiträume vor Bekanntwerden des oben genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes laut Erlass (BMF-010221/0362-VI/8/2014) zulässig.

Mit hg. Beschluss wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass nach ständiger Rechtsprechung Richtlinien des Bundesministerium für Finanzen keine maßgebliche Rechtsquelle darstellen und daher auch keinesfalls die Grundlage behördlicher oder gerichtlicher Erledigungen sein können, da diese aufgrund des in Art 18 B-VG normierten Legaltitätsprinzip einzig aufgrund des Gesetzes zu ergehen haben. Abstellend auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im erwähnten Erkenntnis zur Besteuerung bloß bestimmter Einkunftsteile im Tätigkeitsstaat wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, einen tauglichen Nachweis der in Österreich verbrachten Anwesenheitszeiten für die maßgeblichen Personen [M1], [M2] und [M3],

getrennt nach den Beschwerdejahren 2004, 2005 und 2006, samt darauf entfallenen Bezugsteilen vorzulegen.

Eine Vorlage der angeforderten Zeiträume bzw. Bezugsaufteilungen erfolgte jedoch, auch nach einer antragsgemäß gewährten Fristverlängerung nicht.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin hat im Streitzeitraum den Personalaufwand für die zu ihr entsandten Personen [M1], [M2] und [M3] im Wege der konzerninternen Weiterverrechnung wirtschaftlich getragen.

Die entsandten Personen verbrachten mehr als 183 Tage ihrer Tätigkeit in Österreich.

### **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Insbesondere wurde die Entsendung der Personen und Tätigkeit für die Beschwerdeführerin seitens der Beschwerdeführerin im Verfahren nicht bestritten.

Ein Nachweis von Anwesenheitszeiten aller oder einzelner Personen von weniger als 183 Tagen in Österreich oder dass die Beschwerdeführerin von allen oder einzelnen Personen nicht den gesamten Personalaufwand wirtschaftlich getragen hätte, wurde trotz ausreichender und antragsgemäß verlängerter Frist von der Beschwerdeführerin nicht erbracht.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)**

Im vorliegenden Fall kommt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in Folge: DBA Deutschland), BGBl III 2002/182, zur Anwendung.

Art 15 DBA Deutschland lautet auszugsweise:

*"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 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, 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 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 Kalenderjahrs 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) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.*

*(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.*

*[...]"*

In seinem Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Art 15 Abs 2 lit b DBA-CSSR (welcher inhaltlich Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland entspricht) ausgesprochen, dass für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig ist, dass „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach herrschender Meinung 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 schmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl die weiteren Hinweise des Verwaltungsgerichtshofes auf *Zehetner/Dupal*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Wien 2003, 141 f, mwN; BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II, 547; *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3 ff).

Vor dem Hintergrund des oben festgestellten Sachverhaltes, wonach die Personalkosten der entsandten Personen von der Beschwerdeführerin wirtschaftlich getragen wurden, war daher die Beschwerdeführerin als abkommensrechtlicher (wirtschaftlicher) Arbeitgeber zu qualifizieren. Die seitens der belangten Behörde im Haftungswege vorgenommene Geltendmachung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich kann daher nicht als rechtswidrig beurteilt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. ( Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Spruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, abgewichen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Oktober 2017