

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21.10.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 21.10.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungslättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Der Bf erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Risk Manager. Von Juni 2012 bis Jänner 2013 entsandte ihn sein Arbeitgeber nach Ungarn.

In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung der Streitjahre gab der Bf folgende ausländische Einkünfte bekannt (alle Beträge in Euro):

	2012	2013
Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte	3.176,40	48.726,32

Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	80.282,91	-----
Summe	83.459,31	48.726,32

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer der Streitjahre wurden die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in Höhe von 83.459,31 Euro (2012) bzw. von 48.726,32 Euro (2013) zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen. Dieser Durchschnittssteuersatz wurde auf das Einkommen in den Streitjahren angewandt.

1. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012

Der Bf sei von seinem Arbeitgeber von Juni 2012 bis Jänner 2013 nach Ungarn entsandt worden. Für die Monate Jänner bis Mai 2012 stünde Österreich zu 100% das Besteuerungsrecht zu. In den Monaten Juni bis Dezember 2012 habe der Bf von insgesamt 126 Arbeitstagen 13 Arbeitstage in Österreich, 7 in Drittstaaten und 106 Arbeitstage in Ungarn verbracht. Da der wirtschaftliche Arbeitgeber auf Grund der Kostenweiterverrechnung in Ungarn zu sehen sei, seien die Einkünfte für die Monate Juni bis Dezember 2012 von der Besteuerung in Österreich freizustellen und als Progressionseinkommen zu berücksichtigen.

Es seien im Zuge der Steuererklärung korrigierte Lohnzettel (L1 und L8) gemeldet worden. Eine Lohnzettelkorrektur sei aber in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden außer Acht gelassen und die Einkommensteuer zu hoch festgesetzt worden. Das Progressionseinkommen für 2012 von 83.459,31 (für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung) sowie die lokal gewährten ungarischen Bezüge, die mit dem Formular L17 gemeldet worden seien, seien dagegen korrekt berücksichtigt worden. Nicht korrekt seien jedoch die steuerpflichtigen Bezüge aus dem Lohnzettel L1. Sie würden 2012 73.674,05 Euro (statt 144.088,18 Euro) betragen.

Es werde daher ersucht, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug der Werbungskosten im Jahr 2012 mit 75.489,76 Euro festzusetzen.

2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013

Sämtliche Arbeitstage im Jänner 2013 habe der Bf in Ungarn verbracht. Der wirtschaftliche Arbeitgeber sei auf Grund der Kostenweiterverrechnung in Ungarn zu sehen. Deshalb sei der Monat Jänner von der Besteuerung in Österreich freizustellen und als Progressionseinkommen zu berücksichtigen. Die im Zuge der Steuererklärung beigebrachten korrigierten Lohnzettel L1 und L8 seien bei der Veranlagung außer Acht gelassen worden. Es werde beantragt, die Einkünfte aus nichselbständiger Arbeit nach Abzug der Werbungskosten mit 69.809,54 Euro in Ansatz zu bringen.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass irrtümlicherweise vergessen worden sei, Einkünfte aus der lokalen Tätigkeit des Bf in Ungarn in Höhe von 4.329,80 Euro als

Progressionseinkünfte zu melden. Das Progressionseinkommen 2013 betrage daher 49.470,99 Euro zuzüglich des Progressionseinkommens aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.585,13 Euro, somit insgesamt 53.056,12 Euro.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** wurden die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre abgeändert. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden jeweils unverändert belassen, lediglich die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt wurden 2012 um 70.414,13 Euro auf 13.045,18 Euro und 2013 von 48.726,32 Euro auf 7.914,93 Euro vermindert. Begründend wurde ausgeführt, im Verständnis des üblichen Geschäftsbetriebs sei die Position eines Risk Managers darauf ausgerichtet, aktiv auf die Geschäftsführung der Schwestergesellschaft einzuwirken. Es sei daher davon auszugehen, dass die Entsendung trotz Kostenweiterbelastung an die ungarische Gesellschaft eine Aktivleistung darstelle.

Erläuternd wurde für 2013 ausgeführt, der Betrag von 7.914,93 Euro setze sich aus 3.585,13 Euro Progressionseinkünften aus Vermietung und Verpachtung und den nachgemeldeten Einkünften aus lokaler Tätigkeit in Ungarn in Höhe von 4.329,80 Euro zusammen.

Da die Anwesenheit in Ungarn weder im Jahr 2012 noch im Jahr 2013 183 Tage überschreite, bleibe das Besteuerungsrecht sowohl aufgrund der zeitlichen Lagerung als auch aufgrund des Tätigkeitsbildes in Österreich.

Im **Vorlageantrag** führte die steuerliche Vertretung aus:

ad 2012

Hinsichtlich der Monate Juni bis Dezember 2012 sei eine Freistellung der Bezüge von der österreichischen Besteuerung beantragt worden, soweit diese auf Arbeitstage in Ungarn entfallen seien und der wirtschaftliche Arbeitgeber aufgrund der Kostenweiterverrechnung in Ungarn zu sehen sei. Diese Bezüge seien als Progressionseinkommen gemeldet worden. Analog sei in Ungarn eine Steuererklärung für 2012 eingereicht und seien die auf ungarische Arbeitstage entfallenden Bezüge in Ungarn besteuert worden. Der in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht der Finanzverwaltung, dass das Besteuerungsrecht auch für den Zeitraum von Juni bis Dezember 2012 zur Gänze in Österreich verbleibe, sei nicht zuzustimmen. Der Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, dass im Falle einer Personalgestellung der wirtschaftliche Arbeitgeber und damit das Besteuerungsrecht für die im Gaststaat verbrachten Arbeitstage in den Gaststaat wechsle, wenn eine Kostenweiterbelastung an den Gestellungsnehmer im Gaststaat stattfinde (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031). Entscheidend sei die wirtschaftliche Tragung der Personalkosten.

Der Bf habe für seine Tätigkeit in Ungarn mit der ungarischen Tochtergesellschaft lokale ungarische Dienstverträge abgeschlossen. Darin sei ihm die Funktion als "Head of Risk Division" zugewiesen und eine Berichtslinie an den ungarischen Chief of Risk Manager vorgesehen worden. Auch de facto sei der Bf in die wirtschaftliche Organisation der

ungarischen Tochtergesellschaft eingegliedert gewesen, wie dies dem beigelegten Organigramm zu entnehmen sei.

Der Grund für die Entsendung sei darin zu sehen, dass die ungarische Tochtergesellschaft kurzfristig einen Mitarbeiter im Risk Management benötigt habe, aber kein entsprechender Mitarbeiter verfügbar gewesen sei. Wenngleich aus offensichtlichen Gründen auch ein Interesse der österreichischen Muttergesellschaft daran bestanden habe, dass das Risk Management bei der Tochtergesellschaft den Konzernvorgaben entspreche, sei die pauschale Beurteilung des Finanzamtes abzulehnen. In der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 vertrete das BMF dazu die Ansicht, dass in jedem Fall eine einzelfallbezogene Betrachtung angestellt werden müsse, ob im Rahmen der Entsendung von Mitarbeitern mit Leitungsfunktionen an eine Tochtergesellschaft von einer Aktiv- oder einer Passivleistung des entsendenden Unternehmens auszugehen sei. Benötige die ausländische Tochtergesellschaft auf Grund eines kurzfristigen Personalengpasses einen entsprechend qualifizierten Mitarbeiter und greife sie auf eine Personalreserve der österreichischen Muttergesellschaft zurück, ohne dass diese Person speziellen Weisungen der inländischen Muttergesellschaft hinsichtlich der Art und des Inhalts der Tätigkeit bei der Tochtergesellschaft unterliege, sei jedenfalls von einer Passivleistung der österreichischen Muttergesellschaft auszugehen. Nichts anderes sei im Fall des Bf vorgelegen. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Tätigkeit des Bf für die ungarische Tochtergesellschaft eine Aktivleistung darstelle, erscheine nicht überzeugend.

Es werde daher ersucht, anstelle des Betrages von 144.088,18 Euro steuerpflichtige Bezüge von 73.674,05 Euro zu berücksichtigen. Der Differenzbetrag zum ursprünglich gemeldeten Lohnzettel in Höhe von 70.414,13 Euro sei ausschließlich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

ad 2013

Auch im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2013 sei die beantragte teilweise Freistellung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Bf nicht gewährt worden. Da der Sachverhalt gleichgelagert sei, werde auf die zum Jahr 2012 gemachten Ausführungen verwiesen. Auch für 2013 sei eine ungarische Steuererklärung eingereicht worden und seien die auf die ungarischen Arbeitstage entfallenden Bezüge einer Besteuerung in Ungarn unterzogen worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Der Bf hat seinen Lebensmittelpunkt in Österreich. Er wurde von seinem österreichischen Dienstgeber im Zeitraum vom 01.06.2012 bis 31.01.2013 zu einer Konzerngesellschaft in Ungarn entsandt. Er war dort als Risk Manager tätig. Für Tätigkeit in Ungarn wurden lokale

ungarische Dienstverträge abgeschlossen, die eine Berichtspflicht an den ungarischen Chief Risk Officer vorsahen. Es lag eine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus des ungarischen Dienstgebers vor (siehe Organigramm). Er war weder 2012 noch 2013 mehr als 183 Tage in Ungarn tätig.

Die dem österreichischen Dienstgeber entstandenen Kosten wurden dem ungarischen Dienstgeber weiterverrechnet und von diesem getragen. Auf die Tätigkeit in Ungarn fielen in den Streitjahren die in der folgenden Tabelle dargestellten Beträge (alle in Euro), sie wurden auch in Ungarn der Besteuerung unterzogen:

	2012	2013
steuerbefreite Auslandseinkünfte	83.459,31	53.056,12

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen und auf folgende Beweiswürdigung:

Das BFG geht vom durchaus glaubwürdigen Vorbringen des Bf aus, dass die ungarische Gesellschaft einen Mitarbeiter mit einer entsprechenden Qualifikation im Risk Management benötigt habe, aber vor Ort kurzfristig kein entsprechender Mitarbeiter verfügbar gewesen ist. Dass die Kosten der ungarischen Gesellschaft weiterverrechnet wurden, wird auch von der Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt.

Wenn diese in den Beschwerdevorentscheidungen die Ansicht vertritt, dass die Position eines Risk Managers darauf ausgerichtet sei bzw. darauf abziele, dass aktiv auf die Geschäftsführung Einfluss genommen werde, und sie daher das Vorliegen einer Passivleistung verneint, so ist ihr entgegenzuhalten, dass eine Passivleistung dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer nach Art einer Leiharbeitskraft in den Personalstand der Gesellschaft integriert ist und bei seinen Arbeiten nicht mehr den Weisungen seines arbeitsvertraglichen Arbeitgebers unterworfen ist. Bei einer solchen klassischen Arbeitnehmergestellung, bei der ein Leiharbeiter in der Arbeitsorganisation des aufnehmenden Unternehmens eingebettet ist und unter dessen Aufsicht steht, ist demnach in aller Regel das aufnehmende Unternehmen der wirtschaftliche Arbeitgeber (Pinetz/Zeller, SWI 2014, 18).

Dem vom Bf vorgelegten Organigramm ist zu entnehmen, dass dieser in den Personalstand der ungarischen Gesellschaft integriert war. Mit dem ungarischen Dienstgeber wurden gesonderte ungarische Dienstverträge abgeschlossen und der Bf war dem ungarischen Chief Risk Officer berichtspflichtig. Es ist daher von auszugehen, dass der Bf keinen speziellen Weisungen des österreichischen Dienstgebers hinsichtlich der Tätigkeit in Ungarn unterworfen war. In Anbetracht aller Umstände war vom Vorliegen einer Passivleistung auszugehen und die ungarische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber des Bf anzusehen.

Rechtliche Würdigung

Die Art. 3 und 15 des DBA Ungarn lauten auszugsweise:

Artikel 3

Allgemeine Definitionen

...

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, 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.

Artikel 15

Nichtselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 17 und 18 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat 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 Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- b) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat, und
- c) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält."

Zu den wortidenten Bestimmungen des DBA CSSR führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, wie folgt aus:

"Da dem DBA-CSSR keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen ist, ging die belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten "Arbeitgeberbegriff" jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ sie 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. 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)."

Im vorliegenden Fall wurden die auf die Arbeitszeit des Bf in Ungarn entfallenden Lohnkosten der ungarischen Gesellschaft weiterverrechnet und wirtschaftlich getragen. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde liegt - wie bereits oben ausgeführt - keine Aktivleistung vor. Die ungarische Gesellschaft hatte daher die Arbeitgeberfunktion für die Zeiten der Entsendung inne, weshalb die Zuteilungsregel des Art. 15 Abs. 2 DBA Ungarn nicht zur Anwendung kommt und Ungarn das Besteuerungsrecht zusteht. Österreich darf die strittigen Einkünfte lediglich im Wege des Progressionsvorbehaltes nach Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn berücksichtigen.

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.

Hinsichtlich der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen besteht bereits höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031), in deren Rahmen sich auch dieses Erkenntnis bewegt. Wem die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Sachverhaltsfrage. Es war daher die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 7. Februar 2019

