

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- u Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Str. 19, vom 03.10.2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22.09.2011, betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Artikel 133 Abs 4 B-VG unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) war im Streitjahr nichtselbständig bei IBM Österreich beschäftigt. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 erklärte sie uA inländische Einkünfte aus nsA iHv EUR 74.975,56 sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 36.130,01.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 22.09.2011 setzte das Finanzamt (FA) Einkünfte aus nsA laut Lohnzettel IBM Österreich an, berücksichtigte Werbungskosten, Sonderausgaben und ag Belastungen und ermittelte ein diesbezügliches Einkommen iHv EUR 71.995,56. Die ausländischen Einkünfte wurden mit EUR 36.130,01 berücksichtigt, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz iHv EUR 108.125,57 ergab. Es wurde ein Durchschnittssteuersatz iHv 40,97% errechnet und auf das Einkommen iHv EUR 71.995,56 angewendet, sodass sich eine Steuer nach Abzug der Absetzbeträge iHv EUR 28.482,58 ergab.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 05.05.2011 brachte die Bf vor, sie sei im Streitjahr zu IBM in die Slowakei entsandt worden und dort von 01.01.2010 – 31.12.2011 bei der slowakischen Gesellschaft tätig gewesen. Die Slowakei habe daher

als Tätigkeitsstaat gemäß Art 15 Abs 2 lit a DBA Slowakei das Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die Arbeitstage in der Slowakei betreffen.

Der ursprüngliche Lohnzettel habe die gesamten Einkünfte als steuerpflichtige Bezüge ausgewiesen. Da jedoch die Slowakei das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge habe, seien diese lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in Österreich zu berücksichtigen. IBM habe daher eine Korrektur des übermittelten Lohnzettels durchgeführt, welche im Zuge der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sei. In der Beilage finde sich eine Kopie des berichtigten Lohnzettels.

Die entsprechenden Lohnzettel waren beigelegt. Demnach ergaben sich steuerpflichtige Bezüge (Kz 245) iHv EUR 38.998,03 (Lohnzettel 1) und ausländische Bezüge nach Abzug von steuerfreien Bezügen und Werbungskosten iHv EUR 45.144,75.

In der abweisenden BVE vom 02.12.2011 führte das FA aus, wie aus der im Anhang übermittelten „days by country list“ ersichtlich sei, wäre die Bf im Kalenderjahr 2010 nicht länger als 183 Tage in der Slowakei tätig gewesen (nämlich nur 112,5 Tage), sodass nach Ansicht des FA das Besteuerungsrecht für diese 112,5 Tage nicht auf den Tätigkeitsstaat übergehe.

Laut UFS 22.01.2009, RV/3057-W/08, sei kein Lohnzettelsplitting durchzuführen. Der UFS komme nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass die typischen Arbeitgebaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden und nicht auf die ausländische Konzerntochter übergegangen sind. Somit wären die Einkünfte aus nsA, die der Arbeitnehmer für seine Tätigkeit bei der Konzerntochter bezogen habe, in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Eine Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der slowakischen Konzerntochter liege aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht vor. Österreich halte am arbeitsrechtlichen Arbeitgeberbegriff fest.

Im Vorlageantrag wurde iW vorgebracht, der österreichische Wohnsitz sei während der Entsendung beibehalten worden. Demnach sei die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Lebensmittelpunkt der Bf sei in Österreich verblieben und daher sei sie in Österreich weiterhin ansässig.

Die Slowakei habe als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, welche auf die 2010 in der Slowakei ausgeübten 112,5 Arbeitstage (von insgesamt 228,5 Arbeitstage) entfielen.

Sämtliche Bezüge seien im Rahmen der österreichischen Gehaltsabrechnung vom österreichischen Arbeitgeber ausbezahlt und dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden. Um eine Doppelbesteuerung der in der Slowakei steuerpflichtigen Bezüge in Österreich zu vermeiden, habe die IBM Österreich GmbH eine Lohnzettelkorrektur durchgeführt. Die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten auf die Slowakei entfallenden Einkünfte iHv EUR 36.130,01 seien in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 in der Kz 453 berücksichtigt worden. Es werde daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der korrigierten Lohnzettel 2010 beantragt.

Die Slowakei knüpfe – anders als Österreich – die Arbeitgebereigenschaft an eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Das BFG forderte die Bf mit Vorhalt vom 17.02.2016 auf, folgende Fragen zu beantworten bzw Unterlagen zu übermitteln:

„1. Sie bringen vor, Sie seien im Streitjahr zur IBM in die Slowakei entsandt worden und dort im Jahr 2010 112,5 Arbeitstage tätig gewesen.

Bitte legen Sie den Entsendungsvertrag vor.

2. Wer war Ihr Dienstgeber in der Tschechischen Republik?

3. Wurden die von IBM Österreich während der Entsendung gezahlten Bezüge weiterverrechnet?

Bitte um Vorlage der die Arbeitskräftegestellung regelnden vertraglichen Vereinbarung oder ähnliche Nachweise.

4. Wer war wirtschaftlicher Arbeitgeber während der Entsendung? Um Nachweis wird ersucht.

5. Was war Ihr genauer Tätigkeitsbereich in Österreich und in der Slowakei? Wo war Ihr Dienstort in der Slowakei?

6. Bitte um einen Nachweis, dass die Slowakei das Besteuerungsrecht während der Entsendung in Anspruch genommen hat (Steuerbescheid 2010).

7. Sie machen in der Steuererklärung unter Progressionsvorbehalt stehende steuerbefreite Einkünfte aus nsA iHv EUR 36.130,01 geltend. Laut Aktenlage stimmt dieser Betrag nicht mit dem korrigierten Lohnzettel überein, wonach diese Einkünfte EUR 38.998,03 betragen. Um Aufklärung wird gebeten.

8. Der ursprüngliche Lohnzettel stimmt nicht mit den korrigierten Lohnzetteln überein:

- Ursprgl. Lohnzettel KZ 210 EUR 102.055,99

- Berichtigte Lohnzettel Kz 210 EUR 51.809,61 + 50.468,38 = 102.277,99

Um Aufklärung wird gebeten.“

Mit Schreiben vom 15.03.2016 übermittelte die Bf folgende Unterlagen:

- eine Kopie des Entsendungsvertrages mit Informationen betreffend des Tätigkeitsbereichs und Dienstortes in der Slowakei

- die Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2010, aus welchen die erbrachten Arbeitstage ersichtlich sind

- Kopie der slowakischen Steuererklärung 2010

- die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 mit weiterführenden Informationen sowie einer Erklärung betreffend der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt und der Einkünfte aus nsA, welche aus dem Originallohnzettel bzw dem berichtigten Inlands- und Auslandslohnzettel zu entnehmen sind

- bei der Eintragung der Werte in den berichtigten Lohnzettel erfolgte ein Fehler. Der korrekte Wert für die Einkünfte auf die Slowakei entfallend sollte EUR 50.246,38 lauten (nicht wie im derzeit berichtigten Lohnzettel EUR 50.468,38). Die korrekten Werte könnten aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 entnommen werden.

Weiters brachte die Bf vor, es handle sich bei der Entsendung um ein Assignment Typ B. Laut IBM Entsendungspolicy sei diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft. Es komme zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft. Die IBM Slovakia sei daher als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen.

Das BFG forderte die Bf mit Vorhalt vom 30.03.2016 auf, folgende Fragen zu beantworten bzw Unterlagen zu übermitteln:

- „1. Bitte um Vorlage der die Arbeitskräftegestellung regelnden vertraglichen Vereinbarung bzw um Vorlage eines konkreten Nachweises über die Kostenweiterbelastung, aus der hervorgeht, dass im konkreten Fall IBM Slovakia wirtschaftlicher Arbeitgeber war.
2. Bitte um Vorlage des slowakischen Steuerbescheids 2010. (Vorgelegt wurde lediglich eine nicht unterschriebene Steuererklärung).
3. Was war Ihr genauer Tätigkeitsbereich in Österreich und in der Slowakei?
4. Pendlerpauschale:

Dieses steht nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage grundsätzlich nur zu, wenn im Lohnzahlungszeitraum (Monat) die Strecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt wird. Dies trifft auf die Arbeitsstätte in Bratislava nach den vorgelegten Aufzeichnungen für die Monate Jänner, März, Mai, Juni, Oktober und November zu. Das beantragte große Pendlerpauschale steht nur bei Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu. Andernfalls steht das kleine Pendlerpauschale zu. Für die übrigen Monate wurde die Strecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte in Wien überwiegend zurückgelegt.

Beträgt die Entfernung weniger als 20 Kilometer, steht dafür ein Pendlerpauschale nur bei Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu.

Um Stellungnahme wird gebeten.

Für die Prüfung des Pendlerpauschales sind folgende Angaben erforderlich:

- Bekanntgabe des genauen Dienstortes in Wien und in Bratislava
- Bekanntgabe der jeweiligen Entfernung vom Wohnort zum Dienstort in Wien und Bratislava.
- Nachweis, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke vom Wohnort nach Bratislava und retour unzumutbar ist.
- (Wenn insoweit nach wie vor das Pendlerpauschale beantragt wird) Nachweis, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte in Wien und retour unzumutbar ist.“

Mit Schreiben vom 28.04.2016 übermittelte die Bf folgende Stellungnahme:

„... Wie telefonisch ... besprochen, wurde der Nachweis über die Kostenweiterbelastung und des Entsendungstyps in der Beantwortung vom 15. März 2016 beigelegt. In der Anlage übermitteln wir Ihnen die IBM Entsendungspolicy.

Wie telefonisch ... besprochen, kann kein slowakischer Steuerbescheid 2010 vorgelegt werden, da ein derartiger nicht von den slowakischen Behörden ausgestellt wird. Eine Zahlungsbestätigung als Besteuerungsnachweis wurde dem Schreiben beigelegt.

Gemäß dem Entsendungsvertrag ... ist ... als Manager tätig. Dies wurde von IBM Österreich bestätigt.

Betreffend Pendlerpauschale: ...

Die Entfernung vom Wohnort zur Arbeitsstätte in Bratislava beträgt 86,3 Km mit einer Fahrzeit von 1 Stunde 11 Minuten. Vom Wohnort zur Arbeitsstätte in Wien ist die Distanz 5,6 Km. Die Fahrzeit beträgt 18 Minuten.

Dienstort in Wien: 1020 Wien.

Dienstort in Bratislava: X-Straße

Anbei übermitteln wir einen Fahrplanauszug der ÖBB. Dieser zeigt die Dauer der Fahrzeiten vom Wohnort nach Bratislava. Als Abfahrtszeitpunkte wurde die erstmögliche Abfahrt, die Abfahrt untertags und die letztmögliche Rückfahrt gewählt. Wie daraus ersichtlich ist, beträgt die durchschnittliche Fahrzeit nicht mehr als 2,5 Stunden. Daraus lässt sich ableiten, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels grundsätzlich als zumutbar einzustufen ist.

Wir möchten jedoch festhalten, dass aufgrund der Tätigkeit ... insbesonders in der Slowakei eine hohe Flexibilität notwendig ist. Durch die Benützung von Massenbeförderungsmittel ist die benötigte Flexibilität im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Slowakei nicht gewährleistet. Es kommt teilweise zu unterschiedlichen Arbeitszeiten, welche die Verwendung eines Kfz unausweichlich machen ...“

Dieser Stellungnahme waren beigelegt:

- Corporate Instruction FIN 137 – Attachment B
- Auszüge aus Google Maps
- Adresse der IBM Slovakia
- Fahrplanauskunft ÖBB
- Bestätigung über die Steuerzahlung in der Slowakei iHv EUR 6.461,12 am 28.06.2011

Am 24.05.2016 übermittelte die Bf das Intercompany Agreement für ihre Entsendung für das Jahr 2010. Daraus ist ersichtlich, dass die kostentragende Gesellschaft IBM Slovakia war.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bf erzielte im Streitjahr vom 1.1. – 31.12. ausschließlich nichtselbständige Einkünfte. Die Bf erzielte laut Lohnzettel insgesamt Einkünfte (Kz 210) iHv EUR 102.055,99.

Die in 1180 Wien wohnhafte Bf war im Jahr 2010 sowohl in Wien als auch in Bratislava (Slowakei) als Arbeitnehmerin der Firma IBM tätig (IBM Austria bzw IBM Slovakia).

Die Bf wurde vom 01.01.2010 – 31.12.2010 im Streitjahr zur IBM Slovakia nach Bratislava entsandt. Die Entsendung war zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft, die Kosten wurden an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechnet.

Die Bf war im Streitjahr 228,5 Arbeitstage tätig, wobei 112,5 Arbeitstage auf die Slowakei und 116 Arbeitstage auf Österreich und Drittstaaten (5 Arbeitstage) entfielen.

Auf Österreich entfielen steuerpflichtige nichtselbständige Bezüge laut Lohnzettel (Kz 245) iHv EUR 38.998,02, während auf die Slowakei steuerpflichtige Bezüge iHv EUR 37.821,36 entfielen.

Die Bf versteuerte die auf die Slowakei entfallenden Einkünfte in der Slowakei.

Die Bf behielt ihren Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland. Sie pendelte regelmäßig von ihrem österreichischen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in die Slowakei.

Sie legte die Strecke vom österreichischen Wohnsitz in 1180 Wien zum Dienstort in Bratislava in X-Straße, in folgenden Lohnzahlungszeiträumen überwiegend zurück: Jänner, März, Mai, Juni und November.

Die Entfernung betrug 86,3 Kilometer.

Die Fahrzeit mit dem Kfz dauerte 1 Stunde 11 Minuten. Die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln betrug nicht mehr als 2,5 Stunden.

In den übrigen Lohnzahlungszeiträumen des Streitjahres legte die Bf die Strecke von ihrem Wohnort zu ihrem Dienstort in Wien überwiegend zurück.

Der Dienstort der Bf in Österreich war in 1020 Wien, Obere Donaustraße 95. Die Entfernung vom Wohnsitz der Bf zu ihrem Dienstort bei IBM Austria betrug mit dem Kfz 5,8 Km. Die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Entfernung von 7,6 – 9,9 Km betrug ca 40 Minuten. Die Fahrzeit mit dem Kfz dauerte ca 18 Minuten.

Beweiswürdigung:

Das Dienstverhältnis der Bf bei IBM Austria, ihre Entsendung zu IBM Slovakia und ihr Tätigkeitsbereich sind unstrittig.

Die Höhe der Bruttoeinkünfte ist – wie von der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vorgebracht – der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 entnommen.

Dass die Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft war und die Kosten an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechnet wurde, ergibt sich aus dem vorgelegten Assignment Letter, der vorgelegten IBM Entsendungspolicy (Assignment Typ B) und dem vorgelegten Intercompany Agreement, wonach diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft ist und es zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft kommt.

Die Aufteilung der Arbeitstage ergibt sich aus den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2010, aus welchen die erbrachten Arbeitstage ersichtlich sind.

Die Höhe der steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezüge laut Lohnzetteln ist den berichtigten Lohnzetteln bzw der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 entnommen, wobei sonstige Bezüge iHv EUR 7.101,40, die auf die Slowakei entfallen (49% nach Arbeitstagen), von der Bf richtigerweise ausgeschieden wurden (vgl UFS RV/3704-W/02).

Die Versteuerung der auf die Slowakei entfallenden Einkünfte in der Slowakei wurde durch die Vorlage der slowakischen Steuererklärung und der Bestätigung über die Steuerzahlung nachgewiesen.

Dass die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland behielt, ist unstrittig.

Laut days by country by month-Liste, welche im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 15.03.2016 vorgelegt wurde, war die Bf in 2010 überwiegend (mehr als zehn Tage pro Monat) in den Monaten Jänner, März, Mai, Juni und November in der Slowakei tätig.

Die Adressen, Entfernungen und Wegzeiten sind den vorgelegten Unterlagen der Bf, Abfragen aus dem Internet bzw dem Pendlerrechner des BMF entnommen.

Laut Routenplaner auf www.google.at/maps beträgt die einfache Fahrtstrecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte in Bratislava 86,3 km und die Fahrzeit eine Stunde und elf Minuten.

Laut Fahrplanauskunft auf www.oebb.at macht die einfache Fahrzeit zum Dienstort in der Slowakei - unter Annahme der Arbeitsverrichtung zu üblichen Bürozeiten von 8 bis 16 Uhr - mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen zwei Stunden und 2,5 Stunden aus.

Laut Routenplaner auf www.google.at/maps beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung Wien und Arbeitsstätte Wien 5,8 km.

Die Fahrzeit mit Massenbeförderungsmitteln beläuft sich zwischen Wohnung Wien und Arbeitsstätte Wien zwischen 38 und 45 Minuten (laut Routenplaner auf www.wienerlinien.at).

Rechtliche Beurteilung:

Entsendung:

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 u.a. die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind u. a. gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Für die Beurteilung des Besteuerungsrechtes der Bezüge, die für die Tätigkeit in der Slowakei ausbezahlt wurden, ist das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – CSSR (BGBl 34/1979) heranzuziehen, welches bis zum Abschluss eines eigenen DBAs weiterhin im Verhältnis zur Slowakei anwendbar ist (BGBl Nr 1046/1994).

Nach dem Wortlaut des Art 3 Abs 2 DBA-CSSR hat bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat, 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 dieses Abkommens sind.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA-CSSR dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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.

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

1. der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-CSSR, vorbehaltlich der lit b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Republik 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, in einem ähnlichen Fall Folgendes festgehalten:

„Dem DBA-CSSR ist keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen. Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR ist das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, "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.“

Die Bf hatte den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen unstrittig in Österreich und hielt ihren bisherigen Wohnsitz in Österreich weiterhin aufrecht.

Aus der vorgelegten Days by country-Liste geht hervor, dass die Bf im Jahr 2010 112,5 Arbeitstage in der Slowakei verrichtete. Die Bf war daher weniger als 183 Tage in der Slowakei tätig.

Die Bf gibt im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung vom 15.03.2016 an, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft handle, und es zu einer Kostenweiterbelastung von der österreichischen Gesellschaft an die aufnehmende Gesellschaft komme. Zum Nachweis wurde eine nicht unterzeichnete Kopie des Entsendungsvertrages (Assignment Letter Addendum) sowie eine konzerninterne Information (Corporate Instruction, Assignments for the prime benefit of the work country (Type B), welche den gegenständlichen Entsendungsvertragstyp näher beschreibt, übermittelt. Aus der Konzerninformation kann abgeleitet werden, dass sämtliche Kosten in Zusammenhang mit der Entsendung des Typs B vom aufnehmenden Unternehmen zu tragen seien. Die Entsendung sei vom aufnehmenden Unternehmen in die Wege zu leiten, da dieses primärer Nutznießer der Entsendung sei.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 28.04.2016 gab die Bf bekannt, dass ein slowakischer Steuerbescheid von slowakischen Behörden nicht ausgestellt werde. Stattdessen wurde ein von der slowakischen Behörde ausgestellter Zahlungsnachweis betreffend Einkommensteuer 2010 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Schließlich legte die Bf am 24.05.2016 ein Intercompany Agreement der IBM betreffend die Bf vor, wonach diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil der aufnehmenden Gesellschaft ist und es zu einer Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft kommt.

Den Aussagen der Bf und den vorgelegten Unterlagen folgend wurde das Gehalt der Bf zwar von der entsendenden österreichischen Gesellschaft ausbezahlt, allerdings wurden die Gehaltsaufwendungen, die die Tätigkeit in der Slowakei betrafen, an die aufnehmende slowakische Gesellschaft weiterverrechnet. Der Gehaltsaufwand wurde daher wirtschaftlich von der slowakischen Gesellschaft getragen.

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH kann unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhalts davon ausgegangen werden, dass die Vergütung nicht vom entsendenden österreichischen Arbeitgeber getragen wird, sondern vom aufzunehmenden Unternehmen in der Slowakei als wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Daraus folgend ist Art 15 Abs 2 DBA-CSSR nicht anwendbar. Österreich steht daher nicht das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die für die Tätigkeit in der Slowakei ausbezahlt wurden, zu, weil lit b nicht erfüllt ist. Die Vergütungen werden nämlich von einem Arbeitgeber, der im anderen Staat (Slowakei) ansässig ist, gezahlt.

Für die Bezüge betreffend die Arbeitstätigkeit in der Slowakei hat daher eine Steuerfreistellung in Österreich unter Progressionsvorbehalt gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-CSSR zu erfolgen.

Der Beschwerde war daher insoweit Folge zu geben.

Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 (idF BGBl I Nr 85/2008) gilt für die Berücksichtigung von Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5) abgegolten.*
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer Fahrtstrecke von

*20 km bis 40 km 630 Euro jährlich
40 km bis 60 km 1.242 Euro jährlich
über 60 km 1.857 Euro jährlich*

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

*2 km bis 20 km 342 Euro jährlich
20 km bis 40 km 1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km 2.361 Euro jährlich
über 60 km 3.372 Euro jährlich*

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind

diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der Gesetzgeber hatte im Jahr 2010 noch nicht geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei. Nach der Verwaltungspraxis lag Unzumutbarkeit unter anderem vor, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit) oder wenn bei einfacher Wegstrecke ab 20 Kilometern die Wegzeit 2,5 Stunden überschritten wurde (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit).

Der Verwaltungsgerichtshof prüfte die Unzumutbarkeit in seinem Erkenntnis vom 24.09.2008, 2006/15/0001, anhand der Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien.

Den Gesetzesmaterialien (RV 621 BglNR XVII. GP, 75) zufolge ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls dann unmöglich, wenn ein solches nicht vorhanden oder im Bedarfsfall während der Nachtzeit nicht mehr in Betrieb ist. „Unzumutbar“ sind im Vergleich zu einem KFZ jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ.

Die Bf behauptet, dass aufgrund der Tätigkeit insbesonders in der Slowakei eine hohe Flexibilität notwendig sei. Durch die Benützung von Massenbeförderungsmitteln sei die benötigte Flexibilität im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Slowakei nicht gewährleistet.

Nachweise über die tatsächlichen Arbeitszeiten bzw für die behauptete erforderliche Flexibilität wurden von der Bf aber nicht vorgelegt.

Die Bf ist als kaufmännische Angestellte tätig. Da diese Tätigkeit üblicherweise nicht zu Nachtzeiten bzw in Form von Schichtdiensten ausgeübt wird, liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit bzw. mangels Betrieb öffentlicher Verkehrsmittel in der Nachtzeit nicht vor.

Weiters ist aufgrund der Tatsache, dass die einfache Fahrzeit Wohnung Wien – Arbeitsstätte Bratislava mit öffentlichen Verkehrsmitteln sowohl im Sinne der Verwaltungspraxis 2,5 Stunden bzw im Sinne der Gesetzesmaterialien nicht das Dreifache der Fahrzeit mit dem eigenen KFZ überschreitet, eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit nicht gegeben.

Aus vorgenannten Gründen steht der Bf grundsätzlich das kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG (idF BGBI I Nr.85/2008) bei einer Fahrstrecke über 60 km in Höhe von EUR 1.857,- pro Jahr für die Fahrten Wohnung Wien - Arbeitsstätte Bratislava – Wohnung Wien zu.

Die Bf hat im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung das gesamte große Pendlerpauschale beantragt. Der Jahresbetrag über EUR 3.372,- wurde durch 228,5 Tage dividiert und wie folgt zum Abzug gebracht: für die 116 Tage in Österreich EUR 1.711,82

bei den in Österreich zu versteuernden Einkünften und für die 112,5 Tage in der Slowakei EUR 1.660,18 im Rahmen der in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkünfte.

Sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale ist auf das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen. Die Voraussetzungen für das *Pendlerpauschale* müssen somit in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum *überwiegend* gegeben sein; bei durchgehender Beschäftigung ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs 1 EStG 1988).

Für den vollen Kalendermonat können aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung zwanzig Arbeitstage angenommen werden, sodass das (große und kleine) *Pendlerpauschale* nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als zehn Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird (*Doralt*, EStG¹³ § 16 Rz 111, UFS GZ RV/0179-S/03, GZ RV/0561-G/09).

Aufgrund der Angaben in der vorgelegten days by country by month-Liste steht fest, dass die Bf nur in den Monaten Jänner (unter Berücksichtigung eines Feiertages), März, Mai, Juni und November mehr als zehn Fahrten Wohnung Wien - Arbeitsstätte Bratislava – Wohnung Wien vorgenommen hat. Daher steht der Bf nur für fünf Monate das kleine Pendlerpauschale zu, nämlich EUR 773,75. Dieses wird bei den unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkünften zum Abzug gebracht.

Aufgrund der Tatsache, dass der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat ist, ist eine Aliquotierung nach Arbeitstagen im Kalenderjahr, wie von der Bf vorgenommen, nicht möglich. Die Aliquotierung hat – wie oben ausgeführt – monatlich zu erfolgen.

Für die Fahrten zwischen der Wohnung in Wien und der Arbeitsstätte in Wien steht der Bf kein Pendlerpauschale zu, da die einfache Fahrtstrecke 5,6 Kilometer und die Fahrzeit mit Massenbeförderungsmitteln zwischen 38 und 45 Minuten beträgt. Es sind somit weder die Voraussetzungen des kleinen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 85/2008) noch jene des großen gemäß lit c gegeben. Diese Kosten sind gemäß lit a mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Aus diesen Gründen war der angefochtene Bescheid daher insgesamt abzuändern.

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.

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.

Die Frage, wie die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der halben Fahrtstrecke auszulegen ist, wurde durch die angeführte Rechtsprechung geklärt.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen. Es liegt damit keine grundsätzliche Rechtsfrage vor. Die Revision erweist sich daher als unzulässig.

Wien, am 27. Juni 2016