

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, vom 29. Oktober 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 20. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2013: 138.765,94 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2013 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -45.438,00 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 11. Juni 2014 reichte der Abgabepflichtige, ein italienischer Staatsbürger, beim Finanzamt A die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2013 ein. In einer Beilage teilte er mit, dass er von seinem italienischen Arbeitgeber I mit 1. Oktober 2012 befristet bis 30. September 2014 zur Ö-GmbH entsandt worden sei. Die Entsendung sei jedoch mit 14. Dezember 2013 vorzeitig beendet worden. Im Veranlagungsjahr 2013 sei er demnach vom 1. Jänner bis 14. Dezember in Österreich tätig gewesen.

Der Abgabepflichtige habe seinen Wohnsitz in Italien aufrechterhalten. Zur Dienstverrichtung in Österreich habe er in einem Hotel gewohnt. Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Italien sei Italien weiterhin als Ansässigkeitsstaat anzusehen. Er habe sich im Veranlagungsjahr 2013 insgesamt nicht länger als 183 Tage in Österreich aufgehalten. Demnach stehe Österreich gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien kein Besteuerungsrecht auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu. Der Lohnzettel sei daher dahingehend

aufzuteilen, dass von den ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen lt. KZ 245 von insgesamt 228.925,76 € lediglich 1,00 € auf Österreich entfalle, der Rest auf Italien.

Das Finanzamt A erließ am 20. Oktober 2014 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, mit dem die im Lohnzettel der österreichischen Ö-GmbH ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge lt. KZ 245 von 228.925,76 € der inländischen Besteuerung unterzogen wurden. Die Lohnsteuer lt. KZ 260 wurde im ausgewiesenen Ausmaß von 104.710,48 € angerechnet. Die Abweichung zum Antrag lt. eingereichter Steuererklärung wurde nicht begründet.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 29. Oktober 2014 fristgerecht Beschwerde. Im Veranlagungsjahr 2013 sei er von seinem italienischen Arbeitgeber zur Ö-GmbH entsandt worden. Er sei im gesamten Veranlagungsjahr gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Italien als in Italien ansässig zu sehen. Im Jahr 2013 sei er an weniger als 183 Tagen in Österreich anwesend gewesen. Demnach stehe Österreich gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien kein Besteuerungsrecht auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu.

Da im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung sämtliche Bezüge der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden seien, sei eine Lohnzettelkorrektur durchgeführt und die gesamten Bezüge steuerfrei gestellt worden. Kopien der durch die Ö-GmbH berichtigten Lohnzettel, die im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2013 nicht berücksichtigt worden seien, lägen der Beschwerde bei. Der Abgabepflichtige beantragte die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes B vom 7. Jänner 2015 wurde dem Abgabepflichtigen mitgeteilt, dass gegenständlich ein „*Inbound-Fall*“ aus Italien vorliege, wobei im Rahmen der Bescheidbeschwerde unter Hinweis auf Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien eine komplette Steuerfreistellung der Bezüge des Jahres 2013 begehrt werde. Gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, trete bei „*Inbound-Fällen*“ allerdings innerhalb der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht Österreichs mit dem ersten Tag der Beschäftigung ein, soweit es sich um eine entsprechende Passivleistung handle. Der Abgabepflichtige sollte daher bekannt geben, auf die Erbringung welcher konkreten Leistung zwischen dem entsendenden und dem aufnehmenden Unternehmen sich seine Entsendung nach Österreich bezogen habe. Der Entsendungsvertrag sei anzuschließen, ebenso eine steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung aus Italien. Der Abgabepflichtige sollte auch bekannt geben, ob die Gehaltskosten im Umfang der Lohnzetteldaten von der österreichischen Gesellschaft getragen wurden.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2015 übermittelte der Abgabepflichtige eine Kopie des Entsendungsvertrages. Er teilte weiters mit, dass die Kosten seiner Entsendung nach Österreich weiterbelastet worden seien. Er sei in Österreich als „*general counsel*“ im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung tätig gewesen.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, sei mit 12. Juni 2014 datiert und auch ab diesem Datum gültig. Gemäß Abs. 10 leg.cit. sei dieser Erlass *„grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.“*

Die Entsendung des Abgabepflichtigen zur Ö-GmbH sei mit 14. Dezember 2013 vorzeitig beendet worden, somit vor Veröffentlichung und Gültigkeit des Erlasses vom 12. Juni 2014. Der Erlass sei somit auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Entsendung im Zeitpunkt der Wirksamkeit des Erlasses bereits beendet gewesen sei. Somit gelte die alte Rechtslage.

Der Abgabepflichtige sei im Jahr 2013 in Italien ansässig gewesen und seine gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien in Italien besteuert worden. Als Nachweis der Besteuerung wurden eine Kopie der italienischen Steuererklärung für das Jahr 2013 sowie der Gehaltszettel (CUD 2014 für das Jahr 2013) übermittelt. Nachdem der Abgabepflichtige im Veranlagungsjahr 2013 an weniger als 183 Tagen in Österreich anwesend gewesen sei, komme Österreich in Anwendung des Art 15 Abs. 2 DBA-Italien kein Besteuerungsrecht auf die im Veranlagungsjahr 2013 entfallenden Bezüge zu.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. April 2015 wurde der Beschwerde vom Finanzamt A teilweise Folge gegeben. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden mit 138.957,94 € erfasst (60,70 % der im Lohnzettel der Ö-GmbH ursprünglich ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge lt. KZ 245), die Lohnsteuer wurde - wie bisher - im ausgewiesenen Ausmaß von 104.710,48 € lt. KZ 260 des Lohnzettels angerechnet. Dem Schreiben vom 16. Februar 2015 zufolge seien die Kosten der Entsendung nach Österreich weiterbelastet worden. Im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgebers (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) seien daher die im Inland verbrachten Arbeitstage (133,50 Arbeitstage von insgesamt 220 Arbeitstagen) in Österreich steuerpflichtig.

Ergänzend werde mitgeteilt, dass zum Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses vom 12. Juni 2014 keine Beschwerde anhängig gewesen, sondern lediglich eine Steuererklärung vorgelegen sei, die kein Begehren auf Steuerfreistellung von Arbeitstagen in Österreich enthalten habe. Die Anwendung des Erlasses auf vorher beendete Entsendungen sei dem Wortlaut des Erlasses nicht zu entnehmen.

Am 8. Mai 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) habe einen „*Outbound-Fall*“ betroffen bzw. sei die Rechtmäßigkeit eines individuellen Verwaltungsaktes kontrolliert worden, weshalb es nicht als Grundlage zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes herangezogen werden könne.

Im Hinblick auf die Nichtanwendbarkeit des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, wiederholte der Abgabepflichtige sein bisheriges Vorbringen. Selbst die Behörde argumentiere, dass eine rückwirkende Anwendung des Erlasses auf vorher beendete Entsendungen dem Wortlaut des Erlasses nicht zu entnehmen sei. Daraus resultiere, dass die Einkünfte des Abgabepflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2013 gemäß Art 15 Abs. 2 DBA-Italien nicht der Besteuerung in Österreich unterlägen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist italienischer Staatsbürger. Im Streitjahr 2013 stand er in einem Dienstverhältnis zu seinem in Italien ansässigen Arbeitgeber I. Im Rahmen einer konzerninternen Arbeitskräftegestellung wurde er mit 1. Oktober 2012 befristet bis 30. September 2014 nach Österreich zu der in Österreich ansässigen Ö-GmbH entsandt, wo er als „*general counsel*“ tätig war. Die Entsendung wurde mit 14. Dezember 2013 vorzeitig beendet. Im Streitjahr 2013 war der Bf. demnach vom 1. Jänner bis 14. Dezember in Österreich tätig, wobei er sich dem „*Days by country*“-Report zufolge in diesem Jahr insgesamt an weniger als 183 Tagen in Österreich aufgehalten hat. Die Kosten seiner Entsendung wurden nach Österreich weiterbelastet.

Vom Bf. wurde der Wohnsitz in Italien (in X) während der Zeit seiner Entsendung nach Österreich aufrechterhalten. Während seiner Dienstverrichtung in Österreich wohnte er in einem Hotel, wobei er dem Zentralen Melderegister zufolge vom 9. Jänner 2013 bis 13. Dezember 2013 mit seinem „*Hauptwohnsitz*“ in Y gemeldet war.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Schreiben des Bf. vom 16. Februar 2015, in dem er bestätigte, dass er in Österreich als „*general counsel*“ im Rahmen einer **Arbeitskräftegestellung** tätig war und die **Kosten seiner Entsendung nach Österreich weiterbelastet** wurden.

Im Beschwerdefall ist somit von einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) im Konzernverbund von Italien nach Österreich auszugehen (so genannter „*Inbound-Fall*“). Für den Zeitraum der Entsendung wurde der Wohnsitz in Italien vom Bf. beibehalten, zudem wurde ein Wohnsitz in Österreich begründet. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf. im Jahr 2013 als in Italien ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Italien gilt, Italien somit als Ansässigkeitsstaat zu behandeln ist. Streit besteht nun darüber, ob Österreich auf der Grundlage des Art. 15 DBA-Italien ein Besteuerungsrecht auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der

Steuerungsumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Italien), BGBl. Nr. 125/1985, hat bei Anwendung des 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 des Abkommens sind.

Art. 15 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, hat (auszugsweise) folgenden Wortlaut:

*„Unselbständige Arbeit*

*(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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 in dem anderen Staat besteuert werden.*

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

*a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,*

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

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

Bezogen auf den Beschwerdefall dürfen die Vergütungen des in Italien ansässigen Bf. für seine in Österreich im Streitjahr an weniger als 183 Tagen ausgeübte Tätigkeit dann in Österreich als Tätigkeitsstaat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 DBA-Italien), wenn „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt“ wurden, der in Österreich ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien).

Mit seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, ZI. 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof (zum DBA-CSSR) Folgendes klargestellt:

*„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).“*

Mit dem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, Zl. 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien entspricht; vgl. dazu auch VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003) 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. Der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren.

Es trifft zu, dass der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2013, Zl. 2009/13/0031, zugrunde liegende Sachverhalt einen so genannten „*Outbound-Fall*“ ( internationale Arbeitskräfteüberlassung im Konzernverbund von Österreich in die Slowakei) betroffen hat. Dem Erkenntnis kann aber nicht entnommen werden, dass die dargelegten Überlegungen nicht auch für einen so genannten „*Inbound-Fall*“ zu gelten hätten. Eine im Hinblick auf den Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers differenzierte Beurteilung von „*Inbound-Fällen*“ und „*Outbound-Fällen*“ lässt sich auch Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien nicht entnehmen.

Bezogen auf den vorliegenden Streitfall macht demnach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien das ausschließliche italienische Besteuerungsrecht für den in Italien 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 demgegenüber von einem im Tätigkeitsstaat Österreich ansässigen Arbeitgeber getragen, behält der Tätigkeitsstaat Österreich sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall unbestritten gegeben. Wie der Bf. in seinem Schreiben vom 16. Februar 2015 bestätigte, war er in Österreich im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung tätig, wobei die Kosten seiner Entsendung

nach Österreich weiterbelastet wurden. Aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) ist daher davon auszugehen, dass der inländische Beschäftigte (die Ö-GmbH als Gestellungsnehmer), der die Tätigkeit des Bf. dem vorgelegten Lohnzettel zufolge im Inland auch einem Lohnsteuerabzug unterzogen hatte, als Arbeitgeber anzusehen ist.

Somit sind die Vergütungen aus der Arbeitskräftegestellung (Löhne, Gehälter) im Tätigkeitsstaat Österreich zu besteuern. Die Dauer des Aufenthaltes im Tätigkeitsstaat ist hierbei irrelevant. Ob die im Jahr 2013 in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit trotz fehlenden Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates auch in Italien der Besteuerung (ohne Anrechnung der österreichischen Einkommensteuer) unterzogen wurden, kann für die vorliegende Entscheidung auf sich beruhen.

Dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, zufolge werde in Besteuerungsfällen mit einem inländischen Beschäftigten („*Inbound-Fälle*“) auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Dieser Erlass sei grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. Einem Einwand des Bf. zufolge sei dieser mit 12. Juni 2014 datierte und auch ab diesem Datum gültige Erlass auf den vorliegenden Streitfall nicht anwendbar, weil die Entsendung des Bf. zur inländischen Ö-GmbH bereits mit 14. Dezember 2013, somit vor Veröffentlichung und Wirksamkeit dieses Erlasses, vorzeitig beendet worden sei. Somit gelte die alte Rechtslage. Selbst das Finanzamt A habe in der Beschwerdeentscheidung argumentiert, dass eine rückwirkende Anwendung des Erlasses auf vorher beendete Entsendungen dem Wortlaut des Erlasses nicht zu entnehmen sei. Daraus resultiere, dass die Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2013 gemäß Art 15 Abs. 2 DBA-Italien nicht der Besteuerung in Österreich unterlägen.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, von der Finanzverwaltung im vorliegenden Streitfall anzuwenden war oder nicht. Dieser Erlass stellt mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf dar, der 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.

Das Bundesfinanzgericht hat vielmehr auf der Grundlage der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) zu entscheiden, wonach der Begriff „*Arbeitgeber*“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines „*wirtschaftlichen Arbeitgebers*“ zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberberei-

dem die Vergütungen tragenden Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

Der Beschwerde ist insoweit teilweise Folge zu geben, als von den im (ursprünglichen) Lohnzettel der österreichischen Ö-GmbH ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen lt. KZ 245 von insgesamt 228.925,76 € lediglich ein Teil auf die Tätigkeit des Bf. in Österreich entfällt. Dem Finanzamt A folgend (vgl. die Beschwerdeentscheidung vom 7. April 2015) sind die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 138.957,94 € zu erfassen (d.s. 60,70 % der im Lohnzettel der Ö-GmbH ursprünglich ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge, da dem „*Days by country*“-Report zufolge im Jahr 2013 lediglich 133,50 der insgesamt 220 Arbeitstage als auf Österreich entfallend anzusehen sind); die Lohnsteuer ist im ausgewiesenen Ausmaß von 104.710,48 € lt. KZ 260 des Lohnzettels anzurechnen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 ist der Beschwerdeentscheidung vom 7. April 2015 zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht stützte sich bei der Auslegung des Begriffes „*Arbeitgeber*“ in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, zum gleich lautenden Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR). Wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Juli 2016



