

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, über die Beschwerde vom 14. Juli 2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 30. Juni 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Zur Vorgeschichte des Falles wird auf das Erkenntnis des BFG 13.3.2014, RV/7100046/2010, betreffend Einkommensteuer 2006, gegen das die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin (Bf.) am 29. April 2014 ao. Revision erhoben hatte, und das daraufhin ergangene, aufhebende Erkenntnis des VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011, verwiesen, in dem das Höchstgericht zu Recht ausgeführt hat:

„[...]“

*8 Die Revisionswerberin führt zur Zulässigkeit der Revision aus, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach für die Arbeitgebereigenschaft des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland wirtschaftliche und nicht bloß formale, arbeitsrechtliche Aspekte maßgeblich seien. Es sei vor allem entscheidend, von wem die Vergütungen der entsendeten Person getragen worden seien. Das Bundesfinanzgericht sei auf dieses entscheidende Sachverhaltselement jedoch nicht eingegangen. Zudem fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob eine vom Arbeitgeber empfangene Umzugskostenvergütung auch dann einen nicht steuerbaren Bezug iSd § 26 Z 6 EStG 1988 darstelle, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten und neben diesem ein weiterer Wohnsitz begründet werde.*

*9 Die Revision ist zulässig und teilweise auch begründet.*

10 Soweit die Revision die Steuerbarkeit der Umzugskostenvergütung betrifft, zeigt sie keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses auf.

11 Gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 gehören zu den Umzugskostenvergütungen der Ersatz der tatsächlichen Reisekosten für den Arbeitnehmer, seinen (Ehe-)Partner sowie seine Kinder für die Strecke vom "bisherigen Wohnort zum neuen Wohnort", der Ersatz der tatsächlichen Frachtkosten für deren Übersiedlungsgut (Wohnungseinrichtung usw.), der Ersatz sonstiger mit der Übersiedlung verbundener Aufwendungen und der Ersatz des Mietzinses, den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen muss.

12 Aus der Aufzählung dieser Kosten in ihrem Zusammenhang ergibt sich, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer seinen bisherigen (Familien-)Wohnsitz samt Hausstand aufgibt. Somit ist der Umzug im Sinne des § 26 Z 6 EStG 1988 als Wegzug zu verstehen, der jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn - wie im vorliegenden Fall unbestritten - der Familienwohnsitz (vgl. dazu nunmehr auch § 4 Abs. 1 der "Pendlerverordnung" BGBl. II Nr. 276/2013) beibehalten und am Dienort im Rahmen einer sogenannten "doppelten Haushaltsführung" nur ein zweiter Wohnsitz begründet wird.

13 Berechtigt ist hingegen die Rüge, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach für die Arbeitgeberbereitschaft des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland wirtschaftliche und nicht bloß formale arbeitsrechtliche Aspekte maßgeblich seien.

14 Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (im Folgenden nur: DBA-Deutschland 2002), lautet auszugsweise:

"Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(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."*

*15 Das Bundesfinanzgericht weist das Besteuerungsrecht an den gegenständlichen Bezügen der Revisionswerberin Österreich zu, weil dem entsendenden österreichischen Unternehmen die "typischen Arbeitgeberfunktionen" zukämen und daher die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 erfüllt sei, wonach die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Deutschland ansässig sei.*

*16 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, VwSlg 8811/F, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, zu Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 entspricht; vgl. dazu weiters die das DBA-Italien betreffenden Erkenntnisse vom 31. Juli 2013, 2010/13/0003, und vom 26. März 2014, 2010/13/0089; sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Rechtsprechung, § 1 EStG 1988, E 112, 114 und 115 mit Anm Fuchs) ausgesprochen, dass der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren ist, sodass im zur Zahl 2009/13/0031 angefochtenen Bescheid, der davon ausging, dass der in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR verwendete Arbeitgeberbegriff nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde. Derselbe Vorwurf ist auch dem vorliegenden angefochtenen Erkenntnis zu machen, das sich mit der Erfüllung der Voraussetzungen des wirtschaftlichen Arbeitgebers nicht näher auseinandersetzt.*

*17 Soweit die belangte Behörde in der Revisionsbeantwortung erstmals vorbringt, das zum DBA-CSSR ergangene Erkenntnis vom 22. Mai 2013 sei für den Revisionsfall nicht einschlägig, weil die Bestimmungen des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002 gemäß der Sonderbestimmung des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland 2002 auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung keine Anwendung finden, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält, steht dem dazu erstatteten Sachvorbringen zur Tätigkeit schon das Neuerungsverbot entgegen.*

*18 Im Übrigen ist auch im Sinne des bereits mehrmals erwähnten Erkenntnisses vom 22. Mai 2013 die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland 2002 eng auszulegen und nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung zu beziehen (vgl. dazu*

- aus deutscher Sicht - das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 26. Juli 2013, 5 K 4110/10, Schmidjell-Dommes, SWI 2014, 494, weiters z.B. Jirousek/Loukota, ÖStZ 2013/796, 435 ff (439), nunmehr auch den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF 010221/0362-VI/8/2014, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA Art. 15 Rz. 118b).

19 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

[...]"

Im fortgesetzten Verfahren wurde die steuerliche Vertreterin der Bf. vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 3. Oktober 2017 ersucht, eine von der dGmbH oder der öGmbH ausgestellte Bestätigung, dass der für die Tätigkeit der Bf. im Jahr 2006 (genauer: ab Oktober 2006, da die Bf. ab diesem Zeitraum bis voraussichtlich 30. September 2008 zu einem verbundenen Unternehmen, der dGmbH, nach Deutschland entsendet worden war) in Deutschland angefallene Arbeitslohn wirtschaftlich von der dGmbH („wirtschaftlicher Arbeitgeber“) getragen wurde, zu übermitteln (die von der steuerlichen Vertreterin mit E-Mail vom 24. März 2017 übersandte Arbeitgeberbestätigung vom 28. April 2014 hatte sich als nicht ausreichend erwiesen).

Am 2. November 2017 übermittelte die steuerliche Vertreterin dem Bundesfinanzgericht ein Schreiben der Bf. samt vier Anlagen, in dem die Bf. ua. ausführte, im Anhang die Abrechnungsbelege über die Weiterverrechnung ihrer Personalkosten von der öGmbH an die dGmbH im Zeitraum November bis Dezember 2006 zu übermitteln (Anlage 1). Wie aus den beigelegten Unterlagen ersichtlich sei, sei in diesem Zeitraum insgesamt ein Betrag von 37.105,64 € weiterbelastet worden. Weiters übersende die Bf. das Service Agreement, welches zwischen der öGmbH und der dGmbH abgeschlossen worden sei (Anlage 2). Die beigebrachten Unterlagen dokumentierten, dass eine Kostenweiterverrechnung von der öGmbH an die dGmbH stattgefunden habe und die Personalkosten der Bf. somit wirtschaftlich von der dGmbH getragen worden seien.

Darüber hinaus übermittle die Bf. nochmals den deutschen Einkommensteuerbescheid (Anlage 3) sowie die deutsche Einkommensteuererklärung (Anlage 4) aus dem Jahr 2006. Aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass ihr Gehalt entfallend auf in Deutschland verbrachte Arbeitstage ab Oktober 2006 in Deutschland besteuert worden sei. In der österreichischen Einkommensteuererklärung sei korrespondierend vorgegangen und Einkommen entfallend auf in Österreich und Drittstaaten entfallende Arbeitstage besteuert worden. Einkommen entfallend auf in Deutschland verbrachte Arbeitstage sei, um eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden, unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt worden.

In Summe seien 41.643,00 € (vor Abzug von Werbungskosten gemäß deutschen Rechtsvorschriften) der Steuerpflicht in Deutschland unterlegen. Gemäß der eingebrachten österreichischen Einkommensteuererklärung 2006 seien 43.953,05 €

(nach Abzug von Werbungskosten gemäß österreichischen Rechtsvorschriften) von der Besteuerung freigestellt worden.

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

Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002, lautet auszugsweise:

#### **"Artikel 15**

##### **Unselbständige Arbeit**

(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."

Gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 gehören zu den Umzugskostenvergütungen der Ersatz der tatsächlichen Reisekosten für den Arbeitnehmer, seinen (Ehe-)Partner sowie seine Kinder für die Strecke vom bisherigen Wohnort zum neuen Wohnort, der Ersatz der tatsächlichen Frachtkosten für deren Übersiedlungsgut (Wohnungseinrichtung usw.), der Ersatz sonstiger mit der Übersiedlung verbundener Aufwendungen und der Ersatz des Mietzinses, den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen muss.

Im gegenständlichen Fall hat die steuerliche Vertreterin durch die am 2. November 2017 erfolgte Übermittlung der oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem

Erkenntnis angeführten Dokumente, va. des oa. Abrechnungsbelegs („Invoice 08-2006“), wonach der dGmbH für die Personalkosten betreffend die Bf. für November bis Dezember 2006 ein Betrag von 37.105,64 € in Rechnung gestellt wurde (samt umseitiger detaillierter Aufstellung dieser weiterverrechneten Personalkosten), sowie des oa., zwischen der öGmbH und der dGmbH abgeschlossenen Service Agreements, wonach gemäß dessen Article 4 - Compensation die dGmbH der öGmbH die Kosten, die bei letzterer für die Dienste, die sie gegenüber der dGmbH erbracht hat, angefallen sind, in tatsächlicher Höhe („Services Fee“) zuzüglich eines 10%-igen Aufschlages zu ersetzen hat, nachgewiesen bzw. hinreichend glaubhaft gemacht, dass der Bezug habende, in Deutschland angefallene Arbeitslohn betreffend die Bf. wirtschaftlich von der dGmbH („wirtschaftlicher Arbeitgeber“) getragen und abkommenskonform in Deutschland besteuert wurde.

Gemäß der oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011) ist daher der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben, während sie im Punkt „Steuerbarkeit der Umzugskostenvergütung“ abzuweisen ist (da im gegenständlichen Fall der Familienwohnsitz unbestritten beibehalten wurde, kann die Umzugskostenvergütung nicht als nicht steuerbarer Bezug gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 qualifiziert werden).

Daraus folgt im Ergebnis eine teilweise Stattgabe der Beschwerde, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer für 2006

### **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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011, siehe oben) folgt. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 6. November 2017

