

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15.3.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf) war beginnend mit 1.6.2006 von ihrem in Österreich ansässigen Arbeitgeber in die Slowakei entsendet und war dort im Jahr 2011 an insgesamt 39 Arbeitstagen für eine Konzerngesellschaft tätig.

Streit besteht darüber, ob Österreich das Besteuerungsrecht auch für jene Einkünfte zusteht, welche die Bf für ihre in der Slowakei ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezogenen hat.

Die Bf beantragt unter Beilage von Lohnzetteln, welche ihre Bezüge den in Österreich steuerpflichtigen und den auf die Slowakei entfallenden zuteilen, letztere steuerfrei zu stellen und verweist dazu auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2013, 2009/13/0031, wonach Arbeitgeber im Sinne des DBA jener sei, welcher wirtschaftlich den Lohn trage; dies sei im Jahr 2011 die Konzerngesellschaft in der Slowakei gewesen (Anmerkung: im Vorlageantrag ist irrtümlich von einer Konzerngesellschaft in Ungarn die Rede).

Das Finanzamt verweigerte die Steuerfreistellung unter Hinweis auf eine das Vorjahr betreffende Berufungsentscheidung mit der Begründung, dass die Vergütungen wirtschaftlich von dem in Österreich ansässigen Arbeitgeber getragen worden seien. Außerdem liege kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht vor, wenn ein EU-Staat infolge einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich

gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung unionsrechtlich unzulässiges nationales Recht anwende. Im angefochtenen Bescheid wurden sohin sowohl die auf die Arbeitstage in Österreich entfallenden Einkünfte in Höhe von 32.649,35 € als auch die auf die Arbeitstage in der Slowakei entfallenden Einkünfte in Höhe von 53.268,11 € der Besteuerung in Österreich unterworfen.

Über Ergänzungsersuchen legte die Bf Rechnungen ihres Arbeitgebers über die Weiterverrechnung der auf ihre Entsendung entfallenden anteiligen Lohnkosten des Jahres 2011 an die slowakische Konzerngesellschaft sowie ihre in der Slowakei eingereichte Steuererklärung und eine Bestätigung des tschechischen Finanzamtes über die für ihre bezüglichen Einkünfte des Jahres 2011 in der Slowakei bezahlte Steuer vor.

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

Im Verhältnis zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik ist weiterhin das DBA-CSSR, BGBl 1979/35, anzuwenden.

Gemäß Artikel 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.

Artikel 15 DBA-CSSR bestimmt zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit auszugsweise Folgendes:

"(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, 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 folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Empfänger sich im anderen Staat nicht länger als 183 während des betreffenden Kalenderjahres 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."

Artikel 23 DBA-CSSR bestimmt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auszugsweise Folgendes:

"(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

- a) 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 Slowakischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich 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 22.5.2013, 2009/13/0031, zu Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, ausgesprochen, dass der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren ist. Der Tätigkeitsstaat behält sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens schmälert hat.

Die Bf hat nachgewiesen, dass ihr Arbeitgeber den Teil des Arbeitslohnes, der rechnerisch auf ihre Arbeitszeit in der Tschechischen Republik entfiel, an die tschechische Konzerngesellschaft weiterverrechnet hat. Die tschechische Konzerngesellschaft hat daher diesen Arbeitslohn wirtschaftlich getragen.

Unter dem Gesichtspunkt der Zuteilung des Besteuerungsrechts nach DBA geht es nicht um die Frage einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung, sondern nur darum, ob die Vergütung den Gewinn eines der Steuerhoheit des Tätigkeitsstaates unterliegenden Unternehmens schmälert hat.

Die von der Bf aus ihrer Tätigkeit in der Slowakei bezogenen Einkünfte dürfen daher in der Slowakei besteuert werden. Dass die Slowakei von ihrem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat, belegen die von der Bf vorgelegten Besteuerungsnachweise. In Österreich sind diese Einkünfte gemäß Art. 23 DBA-CSSR unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen. Die Höhe der auf Österreich und auf die Slowakei entfallenden Einkünfte ist unstrittig.

### **Zur Frage der 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. Zu der gegenständlichen Rechtsfrage, wie der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers im DBA-Recht zu interpretieren ist, liegt bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031; VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011). Von dieser wurde nicht abgewichen, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 10. Oktober 2017