



# ÖGWT-Club

## Internationaler Personaleinsatz

Umgang mit dem neuen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff

Mag. Margit Müllner  
14., 16. und 23.10.2014

www.oegwt.at

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

## Vorgeschichte



### Auslegung Arbeitgeberbegriff iSd Art 15 Abs 2 lit b OECD MA

#### Art 3 Abs 2 OECD MA:

„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, **wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt**, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.“

- Auslegung nach innerstaatlichem Steuerrecht (sofern abkommensautonom nicht möglich)
- Problem: gegensätzliche Auslegung der Vertragsstaaten möglich → Risiko der Doppelbesteuerung



### Österreichische Interpretation

#### bis Mai 2013:

- Arbeitgeber iSd österreichischen Steuerrechts → § 47 EStG
- Orientierung am zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff (vgl Rz 923 f LStR 2002)
- Leitung, Weisungserteilung, Eingliederung maßgeblich
- bei internationalen Arbeitskräfteüberlassungen → idR Überlasser

## Vorgeschichte

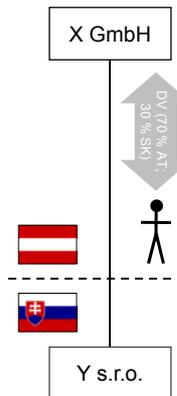


### VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031

- Arbeitnehmer einer österreichischen Kapitalgesellschaft
- Tätigkeit in Österreich: 70 %
- Tätigkeit in der Slowakei für dortige Konzerngesellschaft: 30 %
- Weiterverrechnung der anteiligen Gehaltskosten ohne Gewinnaufschlag



- Schwenk zur wirtschaftlichen Auslegung des Arbeitgeberbegriffes →
- Kostentragung ist entscheidendes Kriterium (nicht Auszahlung)
- Weiterverrechnung des Arbeitslohnes →
- **slowakischer Beschäftigter** ist Arbeitgeber iSd DBA →
- Besteuerungsrecht der Slowakei und Steuerfreistellung in Österreich, obwohl weniger als 183 Tage in Slowakei aufhältig



## Vorgeschichte



### Folgeerkenntnisse

- VwGH 31.7.2013, 2010/13/003 und VwGH 26.3.2014, 2010/13/0089 (Italien)
- verweisen auf Begründung des Leiterkenntnisses →
- italienischer Beschäftigter ist Arbeitgeber iSd DBA → Anrechnung der italienischen Steuer zulässig

### Erllass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014

- dient zur Konkretisierung der neuen Verwaltungspraxis
- **Inhalt:**
  - Begrenzung auf DBA-Ebene
  - ausschließliche Anwendung auf Passivleistungen
  - Darstellung der Konsequenzen für Inbound- und Outbound-Fälle
  - Sonderfälle Deutschland, Schweiz
  - zeitliche Anwendbarkeit
  - Übersicht über außer Kraft getretene Veröffentlichungen des BMF
  - Anhang 1 - Beispiele Aktivleistungen/Passivleistungen
  - Anhang 2 - Informationsblatt

### Begründung für die Anwendung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs

- Auslegung des Arbeitgeberbegriffs nach nationalem Steuerrecht nur, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ (Art 3 Abs 2 OECD MA) →
- abkommensautonome Auslegung geboten
- Arbeitgeber im Abkommensrecht kann nicht nur zivilrechtlicher Arbeitgeber sein, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person, die die Vergütung für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit **wirtschaftlich trägt** (Verweis auf Literatur)
- wirtschaftliche Kostentragung ist entscheidend (und nicht bloße Auszahlung)



Weiterverrechnung des  
Arbeitslohnes bei internationaler  
Personalüberlassung →  
Beschäftigter ist Arbeitgeber iSd  
DBA-Rechts

### Erlass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014

#### Einschränkung des Anwendungsbereichs

- **Wirtschaftlicher Arbeitgeber nur auf DBA-Ebene**
  - innerstaatliches Steuerrecht knüpft (wie bisher) an der zivilrechtlichen Arbeitgeberbereignschaft an
  - Pflicht zum Lohnsteuerabzug trifft nur zivilrechtlichen Arbeitgeber (Überlasser) →
  - inländischer Beschäftigter daher nicht ex lege zum Lohnsteuerabzug verpflichtet
  - freiwillige Lohnsteuerabfuhr durch bzw für den ausländischen Überlasser möglich (Rz 927 LStR 2002)
  - wirtschaftlicher Arbeitgeber entscheidet daher nur über Verteilung der DBA-Besteuerungsrechte
- **Geltung nur hinsichtlich Passivleistungen**
  - **Definition:**
    - Leistung des Arbeitnehmers stellt integralen Teil der Geschäftstätigkeit des **Beschäftigten** dar
    - Arbeitsleistung erfolgt in Unternehmenssphäre und auf Risiko des Beschäftigten
    - Überlasser duldet Nutzung der Arbeitskraft des Arbeitnehmers
  - **Beispiele für Passivleistungen** (Anhang 1 des Erlasses):
    - Überlassung von Arbeitnehmern wegen Personalengpass in Hotelbetrieb des Beschäftigten unter Weiterverrechnung von Fahrtkosten, Lohnkosten, SV-Beiträgen und sonstigen Vergütungen
    - Überlassung von Arbeitnehmern zur Fertigstellung eines Bauprojektes des Beschäftigten unter Weiterverrechnung der Lohnkosten samt Gewinnaufschlag

## Erlass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014



### ■ Keine Geltung für Aktiveleistungen

#### – Definition:

- die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung stellt integralen Teil der **aktiven Geschäftstätigkeit des Auftragnehmers** dar
- **Risiko des Arbeitseinsatzes zu Lasten des Auftragnehmers**

#### – Beispiele für Aktiveleistungen (Abs 2 und Anhang 1 des Erlasses):

- Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen, andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen

## Erlass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014



### Sonderfall Deutschland

- neue Rechtslage gilt **nicht für die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung**



Sondervorschrift in Art 15 Abs 3 DBA Deutschland → Anwendung der 183-Tage-Regel !

- Risiko der Doppelbesteuerung für (sehr) kurzfristige Fälle der **nicht gewerblichen (konzerninternen) Arbeitskräfteüberlassung von Deutschland nach Österreich**

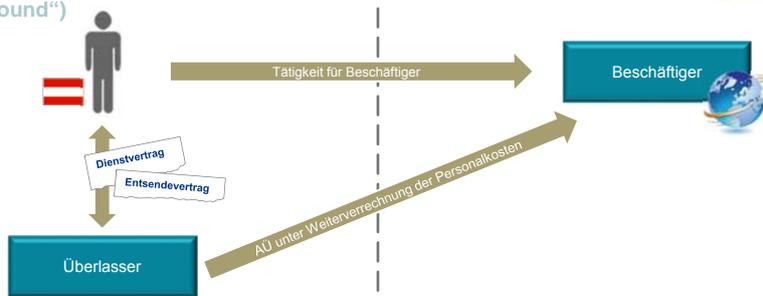
### Sonderfall Schweiz

- bilateral abgestimmte Auffassung, dass bei konzerninterner Arbeitskräfteüberlassung der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis zu folgen ist, wurde aufgehoben →
- neue Rechtslage ist uneingeschränkt anwendbar

## Erlass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014



### Auswirkungen in Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftiger („Outbound“)



- Ansässigkeitsstaat Österreich stellt unter Progressionsvorbehalt frei bzw rechnet ausländische Steuer an, auch wenn 183-Tage-Frist zwar nicht überschritten wird, aber Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates geltend gemacht wird
- wenn Besteuerungsnachweis → Steuerfreistellung bzw -anrechnung unstrittig
- keine Besteuerung im Beschäftigerstaat → widerlegbare Vermutung, dass Voraussetzungen für Steuerfreistellung nicht erfüllt sind
- widerlegbar zB durch Nachweis, dass im Beschäftigerstaat trotz Besteuerungsrecht keine Steuerleistung gegeben ist

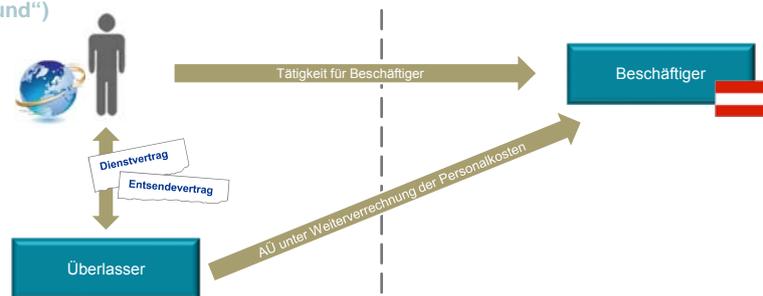
Internationaler Personaleinsatz

8

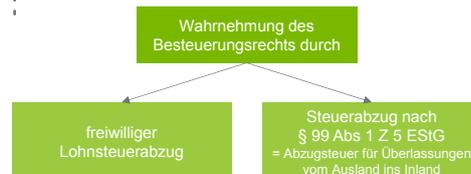
## Erlass des BMF „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“ vom 12.6.2014



### Auswirkungen in Besteuerungsfällen mit einem inländischem Beschäftiger („Inbound“)



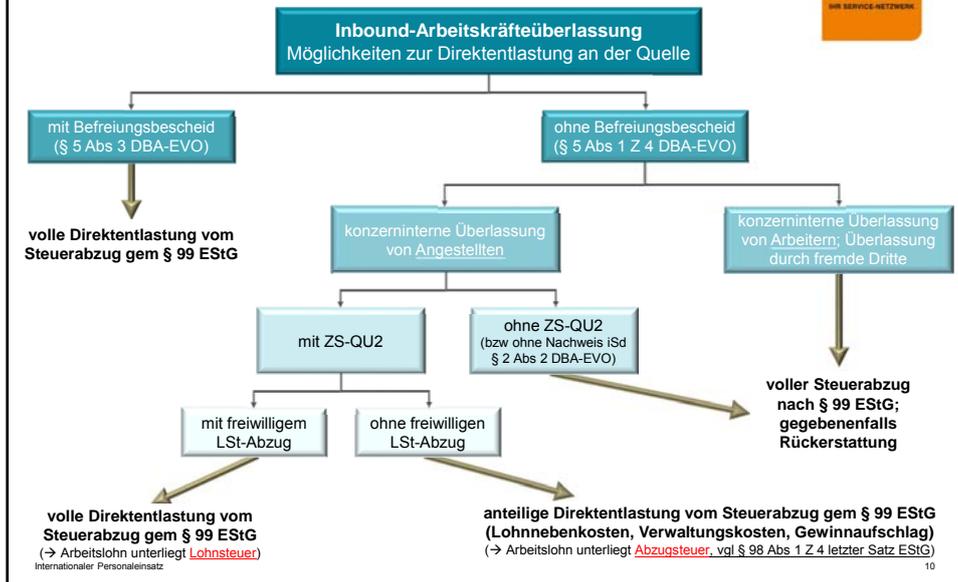
- Besteuerungsrecht Österreichs, auch wenn 183-Tage-Frist unterschritten wird
- keine „de minimis“-Regel!



Internationaler Personaleinsatz

9

## Möglichkeiten zur Direktentlastung von der Abzugsteuer an der Quelle (Überblick)



## Erlass des BMF „Änderung bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung“ vom 12.6.2014



### Zeitliche Anwendbarkeit

- Anwendung auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses (20.6.2014) offenen Fälle
- **Übergangsregelungen für Inbound-Fälle**
  - Freistellungsbescheide vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bleiben unberührt
  - **bereits bestehende** konzerninterne Überlassungen im Sinne von einmaligen, vorübergehenden Überlassungen

↓

**Weitergeltung der alten  
Rechtslage, wenn 183-Tage-Frist  
nicht überschritten wird und  
Nachweis der Besteuerung im  
Ansässigkeitsstaat**

## Weiterverrechnung aus Verrechnungspreissicht



### Grundsatz betreffend Weiterverrechnung

- Leistungsaustausch im Konzern (zB Aktivleistung oder Arbeitskräfteüberlassung) → Weiterverrechnung möglich und notwendig (§ 6 Z 6 EStG; Art 9 OECD MA)
- kein Leistungsaustausch (zB „Shareholder Activities“) → keine Verrechnung möglich/notwendig
- Differenzierung mit „Benefit Test“

### Fremdvergleichsgrundsatz

- Weiterverrechnung nach Kostenaufschlagsmethode (eventuell Preisvergleichsmethode)
- alle direkten und indirekten Kosten, die der Erbringung der Dienstleistung zu Grunde liegen, sind einzubeziehen
- Gewinnaufschlag → zwischen 5 und 15 % je nach Gegebenheiten des Einzelfalles (Rz 77 VPR 2010)

### Weiterbelastung bei Arbeitskräfteüberlassung

- sämtliche Lohnkosten (Grundgehalt, Prämien, Urlaubs- und Weihnachtsgeld, Zuführung zur Pensionsrückstellung, Zulagen, Sachbezüge, Umzugsbeihilfen)
- Sozialversicherungsbeiträge (DG-Anteil)
- sonstige Lohnnebenkosten
- zeitanteilige beendigungskausale Entgelte
- Gewinnaufschlag (uU verzichtbar)

fraglich:  
Folgen einer unterlassenen  
Weiterverrechnung???

## Auswirkungen auf das Sozialversicherungsrecht?



### Entsendebestimmung

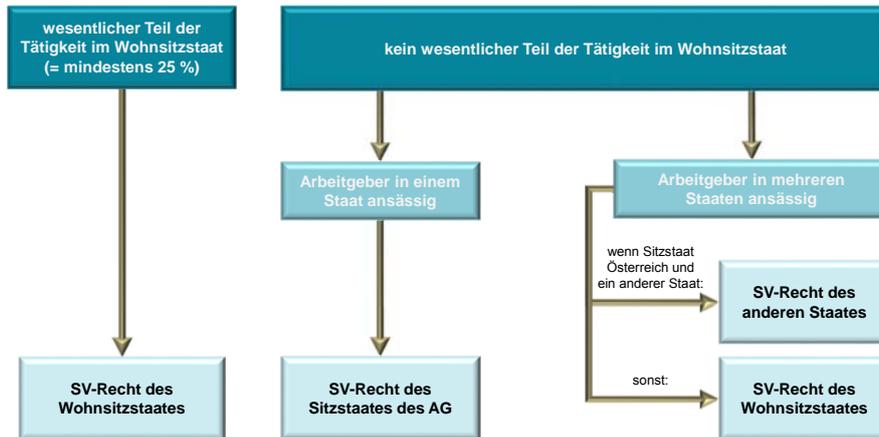
- Art 12 EG VO (EG) 883/2004:
  - bei Entsendung in anderen Mitgliedsstaat Weitergeltung des SV-Recht des Entsendestaates
- Voraussetzungen
  - voraussichtliche Dauer: maximal 24 Monate (bei längerer Dauer Ausnahmegenehmigung möglich)
  - Aufrechterhaltung der arbeitsrechtlichen Anbindung erforderlich →
    - Verantwortung für Anwerbung, Arbeitsvertrag, Entlohnung, Entlassung
    - Entscheidungsgewalt über die Art der Arbeit
  - Bindung des Arbeitgebers an den Entsendestaat (zur Vermeidung von Missbrauch „gewöhnliche“ Tätigkeitserbringung notwendig)
- Conclusio:
  - Entsendebestimmung des Art 12 VO (EG) 883/2004 auch auf Arbeitskräfteüberlassungen anwendbar
- Drittstaaten
  - teilweise andere Frist
  - analoge Heranziehung der Voraussetzungen (arbeitsrechtliche Anbindung)

→ keine Änderung durch neue Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bzw durch den Erlass des BMF

## Auswirkungen auf das Sozialversicherungsrecht?



Ausübung von Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten –  
Art 13 VO (EG) 883/2004



Internationaler Personaleinsatz

14

## Auswirkungen auf das Lohnnebenkostenrecht?



- nicht vom Anwendungsbereich der DBA erfasst
  - ➡ Beurteilung nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften
  - ➡ keine Änderung durch Erlass des BMF

Art	Anknüpfung
DB zum FLAF	Sozialversicherung (wenn EWR-Sachverhalt), ansonsten Inlandsbeschäftigung bzw Entsendung
DZ	Sozialversicherung (wenn EWR-Sachverhalt), ansonsten Inlandsbeschäftigung bzw Entsendung
Kommunalsteuer	Zugehörigkeit zur Betriebsstätte
Betriebliche Mitarbeitervorsorge	anwendbares Arbeitsrecht

Internationaler Personaleinsatz

15

## Entsendung (I) arbeitsrechtliche Normen und sonstige Pflichten



Vorschrift/Pflichten	Entsendung von Dienstnehmern zur Dienstleistungserbringung IN Österreich (ohne Betriebsitz in Österreich)			Entsendung in das Ausland (Betriebsitz in Österreich)
	Entsendung aus EU/EWR	Entsendung aus Kroatien	Entsendung aus Drittstaat	
Gewerberecht (GewO, AEUV)	Vorübergehende und gelegentliche Dienstleistungserbringung! • Einhaltung der gewerberechtlichen Ausübungsvorschriften Österreichs • reglementiertes Gewerbe: Dienstleistungsanzeige gem § 373a GewO (Untersagung möglich)		Einhaltung der gewerberechtlichen Ausübungsvorschriften Österreichs	Anwendung der gewerberechtlichen Ausübungsvorschriften des Ziellandes
Zugang zum Arbeitsmarkt (AVRAG, AuslBG, NAG)	Meldung ZKO3, ZKO3a (Anwendung der Zugangsvoraussetzungen AuslBG)	<b>Liberalisierte DL:</b> Meldung ZKO3 - Entsendebestätigung <b>Geschützte DL:</b> Entsendebewilligung <b>Sonderregelung Bau:</b> Beschäftigungsbewilligung	Entsendung von Drittstaatenangehörigen: Aufenthaltstitel Entsendebewilligung Beschäftigungsbewilligung des zuständigen AMS (Erleichterter Zugang gem § 18 Abs 2 - 8 AuslBG)	Zugangsvorschriften des Beschäftigungsstaates
Arbeitsrecht (zB AVRAG; Rom-I, EVÜ, IPRG)	<b>Vorübergehende Entsendung:</b> idR Rechtsvorschriften des Sitzstaates des entsendenden Unternehmens			<b>Vorübergehende Entsendung:</b> Ö Rechtsvorschriften
	• Zwingende Anwendung von Eingriffsnormen			Erkundigung über die Eingriffsnormen des Beschäftigungsstaates; Beachtung der ausländischen Mindestlohnvorschriften etc
	• Entgeltsschutz		• Entgeltsschutz (Haftung Auftraggeber und Dienstgeber als Gesamtschuldner)	
	• Urlaub Österreich, sofern Heimatstaat geringer			
• Arbeitszeitbestimmungen (auch KV AZ)				
	• Arbeitnehmerschutz			

Internationaler Personaleinsatz

16

## Entsendung (II) arbeitsrechtliche Normen und sonstige Pflichten



Vorschrift/Pflichten	Entsendung von Dienstnehmern zur Dienstleistungserbringung IN Österreich (ohne Betriebsitz in Österreich)			Entsendung in das Ausland (Betriebsitz in Österreich)
	Entsendung aus EU/EWR	Entsendung aus Kroatien	Entsendung aus Drittstaat	
Sonstige Pflichten (AVRAG, AuslBG, BUAG)	• Bautätigkeit: Meldung ZKO3, ZKO3a und Folgemeldungen • Prüfung ausländische Sozial- und Urlaubskasse		Bautätigkeit: Meldung BUAG	Erkundigung über Melde- und Nachweispflichten sowie Haftungsvorschriften im Ausland
	• Bereithaltung Abschrift der Meldung ZKO durch Beauftragten oder DN in Österreich		-	
	• Beschäftigungsmeldung an das AMS			
	• Bereithaltung Sozialversicherungsdokument A 1 oder E 101 in Österreich		• Bereithaltung Sozialversicherungsdokument	
	• Bereithaltung eines gültigen Reisepasses oder Personalausweises			
	• Bereithaltung der Lohnunterlagen durch DG, Beauftragten oder DN: in deutscher Sprache für die Dauer der Beschäftigung am Arbeits(Einsatz)ort in Österreich Arbeitsvertrag/Dienstzettel, Arbeitszeitaufzeichnungen, Lohnzahlungsnachweise (zB Banküberweisungsbelege)			
	• Bereithaltung Nachweis über die Bestellung zum AVRAG Beauftragten			
Aufenthalt länger als drei Monate in Österreich → Einholung einer Anmeldebescheinigung		-		

Internationaler Personaleinsatz

17

## Überlassung (I) arbeitsrechtliche Normen und sonstige Pflichten



Vorschrift/Pflichten	Überlassung von Dienstnehmern nach Österreich (kein Betriebssitz des Überlassers in Österreich)			Überlassung in das Ausland (Betriebssitz in Österreich)
	Überlassung aus EU/EWR	Überlassung aus Kroatien	Überlassung aus Drittstaat	
Gewerberecht (GewO, AEUV)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Einhaltung der gewerberechtlichen Ausübungsvorschriften Österreichs</li> <li>konzerninterne AÜ: Meldung § 17 AÜG mit ZKO4</li> <li>reglementiertes Gewerbe: Dienstleistungsanzeige gem § 373a GewO</li> </ul>		Bewilligung gem § 16 Abs 3 AÜG	Anwendung der gewerberechtlichen Ausübungsvorschriften des Beschäftigungsstaates; § 16a AÜG EU/EWR; § 16 Abs 2 Drittstaat; Beachtung gesperrter Bereiche (zB mitunter Bau)
Zugang zum Arbeitsmarkt (AVRAG, AusIBG, NAG)	Meldung ZKO4 (Überlasser) Einhaltung des AusIBG	Einhaltung des AusIBG/ Beschäftiger	Einhaltung des AusIBG/ Beschäftiger	Zugangsvorschriften des Beschäftigungsstaates
Arbeitsrecht (zB AÜG, AVRAG; Rom-I, EVÜ, IPRG)	<b>Vorübergehende Überlassung:</b> idR Rechtsvorschriften des Sitzstaates des Überlassers;			<b>Vorübergehende Überlassung:</b> idR Ö Rechtsvorschriften (AÜG weiterhin anzuwenden)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zwingende Anwendung von Eingriffsnormen</li> </ul>			Eingriffsnormen des Beschäftigungsstaates; Beachtung der ausländischen Mindestlohnvorschriften etc
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anwendung § 10 bis 16a AÜG</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Arbeitszeitbestimmungen</li> <li>Arbeitnehmerschutz</li> </ul>			

## Überlassung (II) arbeitsrechtliche Normen und sonstige Pflichten



Vorschrift/Pflichten	Überlassung von Dienstnehmern nach Österreich (kein Betriebssitz des Überlassers in Österreich)			Überlassung in das Ausland (Betriebssitz in Österreich)
	Überlassung aus EU/EWR	Überlassung aus Kroatien	Überlassung aus Drittstaat	
Sonstige Pflichten (AÜG, AVRAG, AusIBG, BUAG, ASVG/AGH)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bautätigkeit: Meldung ZKO4 (durch Behörde) und Folgemeldungen</li> <li>Prüfung ausländische Sozial- und Urlaubskasse</li> </ul>		Bautätigkeit: Meldung § 33g BUAG	Erkundigung über Melde- und Nachweispflichten sowie Haftungsvorschriften im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bereithaltung Sozialversicherungsdokument A 1 oder E 101 durch den Beschäftiger in Österreich</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Bereithaltung Sozialversicherungsdokument</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beschäftigungsmeldung gem AusIBG an das AMS</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bereithaltung eines gültigen Reisepasses oder Personalausweises</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Überlassungsmittlung gem § 12 Abs 3 AÜG (Verpflichtung des Beschäftigers)</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Informationspflicht des Beschäftigers gegenüber dem Überlasser § 12 a AÜG</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aufzeichnungspflicht des Beschäftigers betreffend die Überlasser</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Haftung gem § 14 AÜG</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bereithaltung der Lohnunterlagen durch den Beschäftiger: in deutscher Sprache für die Dauer der Beschäftigung am Arbeits(Einsatz)ort in Österreich Arbeitsvertrag/Dienstzettel; Arbeitszeitaufzeichnungen, Lohnzahlungsnachweise (zB Banküberweisungsbelege)</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bereithaltung Nachweis über die Bestellung zum AVRAG Beauftragten</li> </ul>			
Aufenthalt länger als drei Monate in Ö → Einholung einer Anmeldebescheinigung			-	



## Fragen?

---

Unterlagendownload auf unserer Homepage unter  
[www.oegwt.at](http://www.oegwt.at) → Veranstaltungen → Oberösterreich

**Österreichische Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder – Landesstelle Oberösterreich**  
Postfach 355, 4021 Linz, Tel.: +43(732)8938-2306, Fax: +43(732)893898-2306, [www.oegwt.at](http://www.oegwt.at)

12. Juni 2014

BMF-010221/0362-VI/8/2014

An

BMF-AV Nr. 102/2014

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung  
Bundesfinanzgericht

### **Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen**

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergeben sich Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

- (1) Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 22. Mai 2013, [2009/13/0031](#), entschieden, dass 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 Arbeitgeberbereiungenschaft dem Beschäftigten (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.
- (2) Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgeberbereiungenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgeberbereiungenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts (LStR 2002 Rz 923). Das Erkenntnis gilt ferner nur für echte Fälle einer

Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine "Passivleistung" des entsendenden Unternehmens, nicht hingegen für "Aktivleistungen" wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen. Zur leichteren Unterscheidung der beiden Fallgruppen werden in Anhang 1 vier Beispiele angeführt.

(3) In Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftiger ("Outbound-Fälle") sind die auf die Auslandsentsendung des Dienstnehmers entfallenden Einkünfte bei Anwendung von Abkommen, die dem Befreiungssystem folgen, im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers grundsätzlich auch dann von der Besteuerung – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen, wenn die Entsendung die 183-Tage-Frist nicht übersteigt. Diese abkommensrechtliche Verpflichtung zur Steuerfreistellung besteht auf Grund der "Methodenartikel" der Abkommen (Art. 23A OECD-MA) allerdings nur dann, wenn auch der Tätigkeitsstaat (Beschäftigterstaat) den Beschäftigter als Arbeitgeber im Sinn der abkommensrechtlichen 183-Tage-Klausel wertet und wenn daher beide Staaten von einer Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat ausgehen. Kann eine steuerliche Erfassung im Beschäftigterstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, ist davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt ist. Erfolgt hingegen im Beschäftigterstaat keine Besteuerung, liegt die (widerlegbare) Vermutung vor, dass die Voraussetzung für die Steuerfreistellung in Österreich nicht erfüllt ist. Die Vermutung könnte beispielsweise dadurch widerlegt werden, dass die ausländische Steuerverwaltung den Beschäftigter zwar korrespondierend zur österreichischen Einstufung als Arbeitgeber im Sinn der 183-Tage-Klausel wertet, dass sich aber in Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechtes keine Steuerleistung ergibt.

(4) In Besteuerungsfällen mit einem inländischen Beschäftigter ("Inbound-Fälle") wird auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Dieses Besteuerungsrecht an den Einkünften der überlassenen Arbeitskräfte kann durch Option für einen (freiwilligen) Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) wahrgenommen werden, wobei das dabei anzuwendende Verfahren weiterhin unter Einbindung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt

Oberwart entsprechend dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung abzuwickeln ist. Andernfalls ist das inländische Besteuerungsrecht im Wege des Steuerabzuges nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) durch den Beschäftigter wahrzunehmen. In Fällen der konzerninternen Personalüberlassung im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung kann die Entlastung von der Abzugsteuer nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) weiterhin unmittelbar an der Quelle herbeigeführt werden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft oder alternativ der inländische Beschäftigter den freiwilligen Lohnsteuerabzug vornimmt. Findet kein freiwilliger Lohnsteuerabzug statt, kann nur der unter Art. 7 DBA fallende Teil der Gestellungsvergütung (insbesondere Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des ausländischen Konzernunternehmens (Gestellers) aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) ausgeschieden werden.

- (5) Eine Besonderheit besteht im Verhältnis zu Deutschland, da durch [Art. 15 Abs. 3 DBA-D](#) in den Fällen von Arbeitskräfteüberlassungen die Anwendung der 183-Tage-Klausel nicht davon abhängt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Um der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch hier größtmögliche Wirkung zu verschaffen, wird ab sofort der deutschen Auffassung gefolgt, dass sich diese Sondervorschrift nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung im Sinn [des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes](#) bezieht, nicht hingegen auf konzerninterne Personalüberlassungen. Im Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung verbleibt daher im Rahmen der Anwendung des österreichisch-deutschen DBA bei Nichtüberschreiten der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat der grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte. Im Fall der konzerninternen Personalgestellung gilt die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage.
- (6) Aussagen in Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Finanzen (Richtlinien, Erlässe, Protokolle, Kundmachungen, EAS-Auskünfte), die noch auf der Gleichbehandlung der Arbeitgebereigenschaft nach österreichischem innerstaatlichen Recht und Abkommensrecht beruhen und damit der in diesem Erlass wiedergegebenen und interpretierten Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen, sind

überholt und nicht mehr anzuwenden. Dies gilt nach Herstellung des Einvernehmens mit der Schweiz auch für Z 6 des Erlasses des BMF vom 18. Jänner 2000, 04 4282/3-IV/4/00, AÖF Nr. 34/2000.

- (7) Nachstehende EAS sind zur Gänze unanwendbar geworden: EAS 476, EAS 495, EAS 567, EAS 801, EAS 969, EAS 1111, EAS 1140, EAS 1242, EAS 1314, EAS 1483, EAS 1532, EAS 1597, EAS 1838, EAS 1864, EAS 1908, EAS 1923, EAS 1934, EAS 2010, EAS 2029, EAS 2032, EAS 2069, EAS 2078, EAS 2084, EAS 2171, EAS 2463, EAS 2890, EAS 3096, EAS 3108, EAS 3201, EAS 3206, EAS 3271, EAS 3284, EAS 3305, EAS 3313.
- (8) Der Erlass des BMF vom 16. Februar 1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖF Nr. 70/1998, sowie die Erlässe des BMF vom 18. Oktober 2010 zum Salzburger Steuerialog 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, AÖF Nr. 208/2010 idF AÖF Nr. 71/2011, betreffend den Arbeitgeberbegriff des [Art. 15 DBA-CSSR](#), und vom 18. Oktober 2012 zum Salzburger Steuerialog 2012, BMF-010221/0627-IV/4/2012, AÖF Nr. 234/2012, betreffend die Umsetzung des OECD-Update zur kurzfristigen Personalentsendung werden aufgehoben.
- (9) Im Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, werden dem letzten Satz des Abs. 29 unter Beifügung eines Beistrichs die Worte angefügt: „wenn durch die entsendende ausländische Konzerngesellschaft ein freiwilliger Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) durchgeführt wurde“. Weiters entfällt der vorletzte Satz des Abs. 30. Das dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, als Anhang beigefügte Informationsblatt wird durch das diesem Erlass als Anhang 2 beigefügte Informationsblatt ersetzt.
- (10) Dieser Erlass ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. Vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gemäß Abs. 30 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, erteilte Freistellungsbescheide bleiben unberührt. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des 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.

## **Anhang 1**

### **Beispiele betreffend „Aktivleistungen“**

#### *Beispiel a)*

*Die in Staat A ansässige Gesellschaft Aco schließt mit der in B ansässigen Bco einen Vertrag über Personalschulung ab. Aco ist eine auf Softwareschulung spezialisierte Gesellschaft. Aco entsendet kurzfristig einen in A ansässigen Arbeitnehmer zur Durchführung von Personalschulungen an Bco. Da die von diesem Arbeitnehmer für Bco erbrachten Leistungen einen integralen Teil der aktiven Geschäftstätigkeit von Aco darstellen, ist Aco auch für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen.*

#### *Beispiel b)*

*Die in Staat C ansässige Gesellschaft Cco ist Muttergesellschaft eines internationalen Konzerns, dem u.a. die in Staat D ansässige Dco angehört. Cco hat eine weltweite Marketingstrategie für die Produkte des Konzerns entwickelt. Cco entsendet für vier Monate einen Arbeitnehmer an den Hauptsitz von Dco, der Dco in Bezug auf ihre Marketingstrategie beraten und sicherstellen soll, dass Dco's Kommunikationsabteilung die von Cco entwickelte Strategie versteht und diese im Einklang mit der weltweiten Marketingstrategie auch umsetzt. Wie in Beispiel a) sind die vom Arbeitnehmer erbrachten Leistungen auch hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Cco, sodass Cco auch hier für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen ist.*

### **Beispiele betreffend „Passivleistungen“**

#### *Beispiel c)*

*Ein multinationaler Konzern besitzt und betreibt weltweit Hotels durch in verschiedenen Staaten ansässige Tochtergesellschaften. Die in Staat E ansässige Tochtergesellschaft Eco entsendet für fünf Monate einen in Staat E ansässigen Arbeitnehmer zu der in Staat F ansässigen Schwestergesellschaft Fco. Diese betreibt in Staat F ein Hotel und verfügt vorübergehend über einen Personalengpass hinsichtlich fremdsprachlich geschulter Angestellter. Fco übernimmt die Fahrtkosten des Arbeitnehmers und zahlt an Eco für die Zurverfügungstellung deren Arbeitnehmers eine Vergütung, welche die Lohnkosten und Sozialversicherungsbeiträge und sonstigen Vergütungen umfasst. Der Arbeitnehmer arbeitet in der Rezeption des von Fco im Staat F betriebenen Hotels. Seine Leistungen stellen einen integralen Teil der Geschäftstätigkeit von Fco dar. Damit beschränkt sich die Leistung von Eco auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Fco. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes ist daher für*

*Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 Fco als Arbeitgeberin anzusehen, ungeachtet des Umstandes, dass Eco weiterhin formal Arbeitgeberin ist.*

*Beispiel d)*

*Die in I ansässige Gesellschaft Ico erbringt Ingenieursleistungen und beschäftigt mehrere Ingenieure als Vollzeitdienstnehmer. Die in Staat J ansässige Gesellschaft Jco ist ebenfalls in Ingenieursleistungen spezialisiert, benötigt aber zur Überbrückung eines vorübergehenden Personalengpasses für die Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur. Zu diesem Zweck stellt Ico einen ihrer Arbeitnehmer für fünf Monate der Jco zur Verfügung. Die Lohnkosten samt Gewinnaufschlag werden von Jco übernommen. Der Arbeitnehmer unterliegt der Aufsicht durch Jco. Obwohl beide Gesellschaften dieselbe Geschäftstätigkeit ausüben, werden die vom Arbeitnehmer erbrachten Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmenssphäre von Jco erbracht. Auch hier beschränkt sich die Leistung von Ico auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Jco. Für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 ist daher Jco als Arbeitgeberin anzusehen.*

## **Anhang 2**

### **Informationsblatt**

betreffend die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei der internationalen Arbeitskräftegestellung durch ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen

**(Stand 1. Juni 2014)**

Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) unterliegen Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen einem Steuerabzug; dieser Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte ab, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind ([§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988](#)). Nach Maßgabe jenes Artikels des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens, der Artikel 7 des OECD-Musterabkommens entspricht, ist das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen wohl berechtigt, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugsteuer zu begehren; dies aber nur dann, wenn die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sichergestellt ist. Denn Artikel 7 kann nicht so ausgelegt werden, dass dadurch Österreich die Berechtigung verliert, die in der Arbeitsgestellungsvergütung enthaltenen Arbeitslöhne zu besteuern.

Die abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung oder durch Steuerbefreiung herbeigeführt werden.

### **A. Steuerrückzahlung**

Eine Steuerrückzahlung kann unter Verwendung der Vordrucke ZS-RD1 (deutsche Version) oder ZS-RE1 (englische Version) unter Anschluss der Beilage C beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragt werden. Siehe auch den Basiserlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, AÖF Nr. 63/2002.

Eine Rückzahlung der gesamten Steuerabzugsbeträge setzt den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitslöhne voraus.

Die Nachweisführung könnte durch eine listenmäßige Darstellung erfolgen, aus der sich Nachstehendes ergibt:

a) Informationen über den Steuerabzug, dessen Rückzahlung beantragt wurde

- Name, Firmenname und Anschrift der österreichischen Beschäftiger (einschließlich UID-Nr.);
- Höhe des von den einzelnen Beschäftigern vorgenommenen Steuerabzuges, dessen Rückzahlung beantragt wird (samt Belegen);

b) in Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer

- Name und Anschrift der Arbeitnehmer, für die in Österreich Steuerpflicht besteht;
- Nachweis ihrer lohnsteuerlichen Erfassung in Österreich.

Sollten alternative Nachweisführungen angeboten werden, die in vereinfachter Form die Berechtigung für die Steuerrückzahlung dokumentieren, wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bereit, darüber in Verhandlungen einzutreten. Die Berechtigung der Rückzahlung muss aber jedenfalls davon abhängig gemacht werden, dass die steuerliche Erfassung der Arbeitslöhne der überlassenen Arbeitskräfte gewährleistet ist.

## **B. Steuerbefreiung**

Gemäß [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle (Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges) zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Beschäftigte für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Befreiungsanträge können formlos beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden.

Verdacht auf Umgehungsgestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Vergleich der Höhe der Arbeitskräftegestellungsvergütungen mit der Höhe der Lohnzahlungen erkennen lässt, dass ein ungewöhnlicher Gewinnabfluss in das Ausland vorliegt, oder wenn Anhaltspunkte bestehen, dass im Ausland lediglich eine Scheinkapitalgesellschaft (Briefkastengesellschaft) existiert. Weiters ist auf der Grundlage der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 924 zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Arbeitgeberfunktionen möglicherweise nicht vom ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, sondern von den österreichischen Beschäftigten wahrgenommen werden, sodass die Funktion des ausländischen Unternehmens lediglich in einer bloßen Arbeitskräftevermittlung besteht.

Die Zulässigkeit der unmittelbaren DBA-Anwendung durch Steuerfreistellung ist jedenfalls mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Hierzu muss vorweg das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ein Finanzamt auswählen, das bereit ist, die lohnsteuerliche Überwachung zu übernehmen. Die Erteilung einer Steuernummer ("Signal L") durch das Finanzamt an das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ist ein Indiz dafür, dass die lohnsteuerliche Überwachung der aus dem Ausland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist.

Sobald das antragstellende ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart darüber informiert hat, welches Amt die Überwachung der Lohnsteuererhebung übernimmt, kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Zusammenarbeit mit dem für die Lohnsteuererhebung zuständigen Finanzamt über den Antrag auf Steuerbefreiung entscheiden.

Eine positive Antrags erledigung kann nur im Einvernehmen mit dem Antragsteller ergehen, wobei dieses Einvernehmen durch Abgabe eines Rechtsmittelverzichts dokumentiert werden muss.

Um den Beschäftigten (den Kunden) des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens die Berechtigung zur Unterlassung des Steuerabzuges zu vermitteln, ist es notwendig, dass ihnen vom Arbeitskräfteüberlasser zeitgerecht Kopien des Befreiungsbescheides übermittelt werden.

### **C. Muster eines Befreiungsbescheides**

#### **B e s c h e i d**

Über Ihren Antrag vom ....., Zeichen ....., wird auf Grund des § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006, festgestellt, dass für Arbeitsgestellungsvergütungen, die in der Zeit vom ..... bis ..... bezogen werden, die verordnungsgemäßen Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle vorliegen.

Es wird damit die Auflage verbunden, für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt ..... wahrzunehmen.

Beschäftigte, denen eine Kopie dieses Bescheides vorliegt, sind nach Maßgabe dieses Bescheides und der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen von der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 befreit.

Der zeitliche Anwendungsbereich dieses Bescheides kann verlängert werden, wenn in den entscheidungswesentlichen Voraussetzungen keine entgegenstehenden Veränderungen eintreten.

#### **Begründung:**

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Die Zulässigkeit der Quellenentlastung war mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Das Finanzamt ..... hat die Zuständigkeit für die Überwachung der Lohnsteuerabfuhr übernommen.

**Rechtsmittelbelehrung:**

Infolge Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes ist die Einbringung einer Berufung gegen diesen Bescheid unzulässig.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Juni 2014

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

22.05.2013

## Geschäftszahl

2009/13/0031

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak, Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Dr. T in M, vertreten durch die IB Interbilanz Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung Gesellschaft mbH & Co KG in 1040 Wien, Gußhausstraße 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Jänner 2009, Zl. RV/3057- W/08, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2007 Dienstnehmer der X GmbH, die ihn im Ausmaß von 30% seiner Tätigkeit zur slowakischen Tochtergesellschaft Y s.r.o. entsandt und dem Finanzamt zwei Lohnzettel betreffend die Tätigkeit in Österreich und in der Slowakei übermittelt hat.

Bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 beließ das Finanzamt den auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Y s.r.o. entfallenden Bezugsteil zunächst gemäß Art. 23 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 34/1979 (im Folgenden nur: DBA-CSSR), das im Streitzeitraum mangels Abschlusses eines eigenen Doppelbesteuerungsabkommens im Verhältnis zur Slowakei anwendbar war (vgl. den Notenwechsel BGBl. Nr. 1046/1994), unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Der Beschwerdeführer berief gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und brachte vor, dass dem Finanzamt bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ein Fehler unterlaufen sei, dessen Korrektur zu einer Reduktion der Einkommensteuer von 84.489,79 EUR auf 84.377,56 EUR führe.

Mit Ersuchen um Ergänzung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer sodann vor, er sei 2006 und 2007 weniger als 183 Tage zur slowakischen Tochter entsandt worden, weshalb die Vergütungen hierfür gemäß Art 15 Abs. 2 DBA-CSSR der Besteuerung in Österreich unterlägen. Eine andere Sichtweise sei nur geboten, wenn der slowakischen Tochter wirtschaftlich die Arbeitgebereigenschaft zukomme. Der Beschwerdeführer werde daher ersucht, bekannt zu geben und zu belegen: Wer über die Höhe seiner Bezüge entscheide bzw. mit wem die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen worden sei? Wer über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns entscheide? Wer das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trage? Wem gegenüber Abfertigungs- und Pensionsansprüche erwüchsen? Wer über das Urlaubsausmaß entscheide? Wer den Beschwerdeführer nach Ablauf der Entsendungszeit beschäftige? Wer das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung habe? Ob die Kündigungsgründe des Staates des "Personalentsenders" oder die des Staates des "Personalverwenders" gelten würden? Mit wem der Beschwerdeführer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag auszutragen habe und wer für dessen sozialversicherungsrechtliche Belange zuständig sei?

In Entsprechung des Ergänzungsersuchens übermittelte der Beschwerdeführer den zwischen ihm und der X GmbH abgeschlossenen "Entsendungsvertrag" und einen u.a. zwischen der X GmbH und der Y s.r.o. geschlossenen "Vertrag betreffend einer Arbeitskraftüberlassung". In diesen Verträgen seien die wesentlichen

Grundlagen der Entsendung geregelt worden. Demzufolge sei der Beschwerdeführer während seiner Tätigkeit für die Y s.r.o. in diese eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich. Er erhalte die notwendigen Arbeitsmittel von der Y s.r.o., die alle dafür anfallenden Kosten nach Anfall zu übernehmen habe.

Grundüberlegung sei, dass einige Mitarbeiter der X GmbH bei der Y s.r.o. tätig werden sollten, und zwar neben ihrem weiterhin aufrechten Dienstvertrag mit der X GmbH. Sie sollten einen Teil ihrer Arbeitszeit der X GmbH widmen "und den Rest als Dienstnehmer (der Y s.r.o.) arbeiten". Arbeitsrechtlich hätte man einen Dienstvertrag mit der Y s.r.o. abschließen können. Zur Vereinfachung sei vereinbart worden, dass das Dienstverhältnis mit der österreichischen Gesellschaft aufrecht bleibe, alle wirtschaftlichen Effekte aber so gestaltet würden, als ob die Y s.r.o. auch arbeitsrechtlich Dienstgeber sei. Die Frage einer möglichen Kündigung sei nicht näher geregelt worden, weil die betroffenen Personen langjährig im Konzern beschäftigt bzw. auch Gesellschafter seien.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR sei das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der in der Slowakei ansässig sei, für die Tätigkeit in der Slowakei ab dem ersten Tag der Tätigkeit der Slowakei zugeordnet. Bei der Zuordnung des Besteuerungsrechtes komme es laut Kommentar zum OECD-Musterabkommen darauf an, wer der wirtschaftliche Arbeitgeber sei. Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers sei weder im DBA noch im innerstaatlichen Recht ausdrücklich definiert. In der Literatur werde der wirtschaftliche Arbeitgeber als diejenige rechtlich selbständige Person bezeichnet, die die Vergütungen für die ihr geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trage bzw. zu tragen habe. Mit wem der Arbeitnehmer den Arbeitsvertrag abgeschlossen habe, sei nicht maßgebend. Bei der Frage, wer die Vergütung trage bzw. zu tragen habe, komme es darauf an, wem die vom Arbeitnehmer ausgeübte Tätigkeit nach den Grundsätzen des "dealing at arm's length" Prinzips zuzuordnen sei. Das sei jene Person, der der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung schulde, unter deren Leitung er tätig werde und deren Weisungen er unterworfen sei. Fragen der arbeitsrechtlichen Gestaltung des Dienstvertrages, eine Rückkehroption etc. seien nicht entscheidend.

Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck der Bestimmung, wonach das Besteuerungsrecht an Arbeitslöhnen der Staat haben solle, dessen Steuerbemessungsgrundlage durch die aufwandmäßige Berücksichtigung der Arbeitslöhne beschränkt werde. Nur in Fällen, in denen kein ausreichender Anknüpfungspunkt zum Tätigkeitsstaat gegeben sei, werde das Besteuerungsrecht aus Vereinfachungsgründen beim Entsende-/Wohnsitzstaat belassen.

Der Beschwerdeführer sei von der Y s.r.o. zeitanteilig übernommen worden, um bestimmte Tätigkeiten im Management und im Aufbau des Vertriebs auszuüben. Er habe ein eigenes Büro bei der Y s.r.o., in dem er seine Leistungen erbringe. Normalerweise sei er zwei Tage pro Woche vor Ort. Seine Haupttätigkeit bestehe im Aufbau, in der Kontrolle und Optimierung technischer Abläufe. Es handle sich dabei um Leistungen, die eindeutig im Interesse der Y s.r.o. und nicht der X GmbH stünden. Die anfallenden Gehaltskosten würden ohne Aufschlag an die Y s.r.o. weiterverrechnet. Somit lägen Vergütungen eines slowakischen Arbeitgebers vor, sodass die Besteuerung im Tätigkeitsstaat zu erfolgen habe.

Zu den im Ergänzungsersuchen aufgeworfenen Fragen teilte der Beschwerdeführer mit, dass der arbeitsrechtliche Dienstvertrag zwischen ihm und der X GmbH abgeschlossen worden sei, weshalb die Höhe der Bezüge formal zwischen dem Beschwerdeführer und der X GmbH fixiert werde. Die X GmbH und die Y s.r.o. hätten sich aber hinsichtlich der Höhe der Bezüge zur einvernehmlichen Vorgangsweise verpflichtet. Verträge über eine Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns gebe es nicht. Das Risiko für den Nichtleistungsfall trage die Y s.r.o.. Arbeitsrechtlich entstünden Abfertigungsansprüche gegenüber der X GmbH, wobei die Kosten im Anlassfall von der Y s.r.o. zu ersetzen seien. Pensionsansprüche gebe es keine. Das Urlaubsausmaß ergebe sich aus dem arbeitsrechtlichen Anspruch. Bezüglich der Inanspruchnahme desurlaubes sei das Einvernehmen zwischen X GmbH und Y s.r.o. herzustellen. Der Beschwerdeführer habe mit der X GmbH ein aufrechtes Arbeitsrechtsverhältnis. Das Recht der Kündigung/Entlassung habe die X GmbH und es seien die österreichischen arbeitsrechtlichen Regelungen anzuwenden. Für Fragen des Diensteinsatzes, der Zeiteinteilung etc. sei die Y s.r.o. zuständig, soweit der Beschwerdeführer für diese tätig sei. Der Beschwerdeführer unterliege den Bestimmungen des österreichischen Sozialversicherungsrechtes. Die Beiträge würden von der X GmbH abgeführt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid zum Nachteil des Beschwerdeführers ab, indem sie den auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Y s.r.o. entfallenden Bezugsteil der Besteuerung in Österreich unterzog.

Zur Begründung stellte die belangte Behörde zunächst folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

"Der (Beschwerdeführer) ist Dienstnehmer der österreichischen (X GmbH), welche ihn per 1. Jänner 2006 im Ausmaß von 30% seiner Arbeitskraft zur slowakischen Tochtergesellschaft (Y s.r.o.) entsendet hat, um bei dieser bestimmte Tätigkeiten im Management und im Aufbau des Vertriebes auszuüben. Zu diesem Zwecke wurden einerseits zwischen der (X GmbH) und der (Y s.r.o.) ein Vertrag betreffend eine Arbeitskräfteüberlassung und andererseits zwischen der (X GmbH) und dem (Beschwerdeführer) ein Entsendungsvertrag abgeschlossen. Diese Verträge regeln die wesentlichen Grundlagen der Entsendung.

Danach ist der (Beschwerdeführer) während seiner Tätigkeit für die (Y s.r.o.) in diese als Arbeitnehmer eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich. Sie legt die Tätigkeit des (Beschwerdeführers)

fest, trägt das Risiko für den Erfolg der Tätigkeit des (Beschwerdeführers), regelt alle Fragen des Dienstesatzes und die der Zeiteinteilung. Weiters trägt sie die Verantwortung für den (Beschwerdeführer) und stellt die notwendigen Arbeitsmittel und das Büro zur Verfügung. Auch die anfallenden tatsächlich bezahlten Gehaltskosten des (Beschwerdeführers) werden an die (Y s.r.o.) ohne Aufschlag weiterverrechnet.

Der arbeitsrechtliche Dienstvertrag besteht (weiterhin) zwischen der österreichischen Gesellschaft (X GmbH) und dem (Beschwerdeführer). Die Höhe der Bezüge wird zwischen ihr und dem (Beschwerdeführer) fixiert, der (Beschwerdeführer) geht lediglich bei Änderungen einvernehmlich mit der (Y s.r.o.) vor. Über das Urlaubsausmaß entscheidet ebenfalls die österreichische Gesellschaft, auch hier stellt der (Beschwerdeführer) bei der Inanspruchnahme lediglich Einvernehmen mit der (Y s.r.o.) her.

Arbeitsrechtliche Abfertigungsansprüche entstehen ausschließlich gegenüber der (X GmbH) und das Recht der Kündigung bzw. Entlassung obliegt ebenfalls der österreichischen Gesellschaft. Auch die Sozialversicherungsbeiträge werden von der (X GmbH) abgeführt.

In § 3 Punkt 1 des Entsendungsvertrages wird ausdrücklich festgehalten, dass durch die Leistungserbringung des (Beschwerdeführers) für die Empfängerfirma zwischen der Empfängerfirma und dem (Beschwerdeführer) kein eigenständiger Dienstvertrag entsteht. Der (Beschwerdeführer) bleibt daher arbeitsrechtlich und aus Sicht der Sozialversicherung im bestehenden Dienstverhältnis mit der (X GmbH).

Nach § 5 des Entsendungsvertrages ist auf den gegenständlichen Entsendungsvertrag österreichisches Recht anzuwenden."

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde nach Anführung von Bezug habenden inner- (§ 1 Abs. 2 EStG 1988 und § 26 Abs. 1 BAO) und zwischenstaatlichen (Art. 3 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR) Bestimmungen aus, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum unstrittig über einen Wohnsitz in Österreich verfügt habe und weniger als 183 Tage in der Slowakei tätig gewesen sei. Trotzdem gehe er mit der Begründung, dass die Y s.r.o. als sein "wirtschaftlicher Arbeitgeber" im Sinne von Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR anzusehen sei, davon aus, "dass die Slowakei die auf die Zeit seines Aufenthaltes in der Slowakei entfallenden Einkünfte zu Recht ebenfalls besteuert habe und die entrichtete Steuer demgemäß auf die österreichische Steuer anzurechnen sei".

Der in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR verwendete Arbeitgeberbegriff sei - so die belangte Behörde - auf Grund der Verweisungsnorm des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren. Bei einer als Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltung - die im Streitfall unstrittig vorliege - habe der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen bestehe, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stelle (Gesteller), nicht jedoch - mangels Auszahlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn - zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem die Arbeitsleistung erbracht werde (Gestellungsnehmer). Der Gestellungsnehmer werde ausnahmsweise dann als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukomme und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Gestellungsnehmers eingegliedert sei. In diesem Zusammenhang könne insbesondere darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheide, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen dürfe, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behalte bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheide (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 27. Oktober 1987, 85/14/0010, und vom 19. Dezember 2002, 99/15/0191, VwSlg 7777/F).

Ob der Gesteller oder der Gestellungsnehmer Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer bestimme, sei laut dem Verwaltungsgerichtshof Erkenntnis VwSlg 7777/F ebenso wenig relevant wie der Umstand, dass der Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeite. Es liege in der Natur der Arbeitskräfteüberlassung, dass der Gestellungsnehmer den Lohn- und Gehaltsaufwand zu tragen habe. Gleiches gelte für das Weisungsrecht des Gestellungsnehmers und die notwendige Abstimmung der Urlaubswünsche des Arbeitnehmers mit dem Gestellungsnehmer. Es sei nicht ungewöhnlich, dass dem Gestellungsnehmer bei der Arbeitskräfteüberlassung bezogen auf die vom Arbeitnehmer durchzuführenden Arbeiten ein Weisungsrecht zukomme, dass dieser Anordnungen betreffend die Festlegung der Tätigkeit und den Tätigkeitsumfang treffen könne, die Arbeitszeit vorgebe und alles übrige im Zusammenhang mit dem Dienstesatz des Arbeitnehmers bestimme. Die Übernahme der Verantwortung bzw. des Risikos für die Arbeitsergebnisse durch den Gestellungsnehmer könne ebenfalls nicht zu einem Arbeitgeberwechsel führen, denn gerade darin liege der Unterschied zwischen der Arbeitskräfteüberlassung und einer Assistenzleistung, bei der keine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt, sondern eine Dienstleistung erbracht werde. Auch der Einwand, die Höhe der Bezüge habe mit dem Gestellungsnehmer abgestimmt werden müssen, sei nicht zielführend, weil ein einvernehmliches Vorgehen nichts an der letztlichen Entscheidungszuständigkeit des Gestellers ändere.

Aus den übermittelten Verträgen und den Angaben des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren gehe zweifelsfrei hervor, "dass die österreichische Gesellschaft (X GmbH) alle wesentlichen Belange dienstrechtlicher bzw. arbeitsrechtlicher Natur inne hat (u.a. Gehaltszahlung) bzw. österreichisches Recht für alle aus dem Dienstverhältnis des Beschwerdeführers resultierenden Rechte und Pflichten (Urlaubsausmaß, Abfertigungsansprüche, Sozialversicherung) und daraus allfällig resultierende Streitigkeiten zur Anwendung zu kommen hat". Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Beschwerdeführer im Jahr 2007 für seine Tätigkeit bei der Y s.r.o. bezogen habe, seien daher in Österreich (als Ansässigkeitsstaat) der Besteuerung zu unterziehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Art. 3 und 15 des DBA-CSSR lauten auszugsweise:

"Artikel 3

Allgemeine Definitionen

...

(2) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat 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

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, 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 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."

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).

Die belangte Behörde stellte u.a. fest, dass die X GmbH denjenigen Teil des an den Beschwerdeführer gezahlten Arbeitslohnes an die Y s.r.o. weiterverrechnet habe, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Beschwerdeführers in der Slowakei entfiel. Demnach hat die Y s.r.o. jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, wirtschaftlich getragen. Indem die belangte Behörde diesen Umstand - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Gestellung von Arbeitskräften an Dritte in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und der sie entlohnt (Gesteller) und nicht der Gestellungsnehmer, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt - auch vor dem Hintergrund des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR als unbeachtlich angesehen hat, hat sie die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 22. Mai 2013

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

31.07.2013

**Geschäftszahl**

2010/13/0003

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak, Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des F in M, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 8. Oktober 2009, Zl. RV/3015- W/09, in der Fassung des Berichtigungsbescheids vom 27. November 2009, betreffend Einkommensteuer 2007, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.326,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber, der B AG, vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2009 zur U S.p.A. nach Italien entsandt. Der Beschwerdeführer behielt während dieses Zeitraums seinen Wohnsitz in Österreich bei.

In der Einkommensteuererklärung für 2007 erklärte der Beschwerdeführer steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 60.571,44 EUR und beantragte die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer in Höhe von 12.224,57 EUR. Mit Einkommensteuerbescheid vom 7. April 2009 setzte das Finanzamt die steuerpflichtigen Einkünfte für 2007 mit 138.705,43 EUR fest, wobei es bestimmte Einkünfte mehrfach erfasste. So wurden nicht nur die Einkünfte aus dem berichtigten Lohnzettel der B AG für 2007, sondern auch jene aus dem ursprünglichen Lohnzettel für 2007 sowie die ausländischen Einkünfte, die bereits im berichtigten Lohnzettel enthalten waren, dem Einkommensteuerbescheid 2007 zu Grunde gelegt. Die in Italien entrichtete Steuer wurde im Einkommensteuerbescheid 2007 auf die zu entrichtende Einkommensteuer erklärungsgemäß angerechnet.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung und beantragte die Kürzung der zu Unrecht mehrfach angesetzten steuerpflichtigen Einkünfte.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22. Juni 2009 und 14. August 2009 wurde der Beschwerdeführer seitens des Finanzamts zur Vorlage der Entsendungsvereinbarung und zur Beantwortung weiterer Fragestellungen zur Beurteilung der Anrechenbarkeit der italienischen Steuer ersucht.

In dem an die belangte Behörde gerichteten Vorlagebericht merkte das Finanzamt an, dass die Anrechnung einer zu Unrecht erhobenen italienischen Einkommensteuer Streitpunkt wäre.

Mit Berufungsentscheidung vom 8. Oktober 2009 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und sprach aus, dass der angefochtene Bescheid unverändert bleibe. Während die belangte Behörde in der Begründung des Bescheids klar zum Ausdruck brachte, dass ihrer Ansicht nach eine Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer zu unterbleiben habe, bestätigte sie durch den - im Widerspruch zur Bescheidsbegründung stehenden - Spruch im Ergebnis die Anrechnung der ausländischen Steuer. Weiters hielt sie durch die Abweisung der Berufung die Mehrfacherfassung der Einkünfte aufrecht.

In einer Eingabe an die belangte Behörde machte der Beschwerdeführer diese auf die schon in der Berufung aufgezeigte mehrfache Ansetzung der Einkünfte aufmerksam. Daraufhin änderte die belangte Behörde mittels Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 27. November 2009 den Spruch der Berufungsentscheidung dahingehend ab, dass der Berufung teilweise Folge gegeben und der Einkommensteuerbescheid 2007 abgeändert wurde. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte wurde um die zu Unrecht mehrfach erfassten

Einkünfte gekürzt und mit 60.571,44 EUR festgesetzt. Darüber hinaus wurde durch den Berichtigungsbescheid erstmals die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer - durch Festsetzung des anrechenbaren Steuerbetrags mit 0,00 EUR (in dem, einen Spruchbestandteil bildenden, Berechnungsblatt) - versagt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 293 BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen. Nach ständiger hg. Judikatur tritt ein solcher berichtigender Bescheid jedoch nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheids (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088, und vom 24. Juni 2009, 2009/15/0104).

Der Berichtigungsbescheid ist mittels Beschwerde vor dem VwGH anfechtbar. Diese kann sich jedoch in der Regel nur gegen die Zulässigkeit der Berichtigung und nicht auch gegen den berichtigten Bescheid selbst richten (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088).

Nur ausnahmsweise, nämlich wenn erst aus der berichtigten Fassung des Bescheids zu erkennen ist, dass oder in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Beschwerdeführers bedeutet, besteht die Möglichkeit, in einem Rechtsmittel innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen den Berichtigungsbescheid nicht nur die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auch die Überprüfung des Bescheids in seiner berichtigten Fassung zu begehren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18. Juni 1974, 278/74, VwSlg. 4706/F, vom 25. Jänner 2000, 98/14/0228, und vom 28. September 2004, 2002/14/0021, 0066, sowie *Ritz*, BAO4, § 293 Tz 22).

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf rechtmäßige Anwendung der Art. 3 Abs. 2, Art. 15. Abs. 2 und Art. 23 Abs. 3 DBA-Italien, insbesondere durch die nicht gewährte Anrechnung der ausländischen Steuer in Höhe von 12.224,57 EUR verletzt.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift ausführt, dass die Bescheidberichtigung im Interesse des Beschwerdeführers und ohne Eingriff in dessen Rechte erfolgt sei und daher die Beschwerde mangels Beschwer gemäß § 273 BAO zurückzuweisen wäre, so kann dem nicht gefolgt werden.

Durch den Berichtigungsbescheid hat die belangte Behörde zwar die irrtümlich doppelt erfassten ausländischen Einkünfte sowie die unrichtige Berücksichtigung zweier Lohnzettel zu Gunsten des Beschwerdeführers richtig gestellt. Darüber hinaus hat die belangte Behörde jedoch auch den Spruch des Bescheids zu Lasten des Beschwerdeführers geändert, indem sie die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer versagt hat. Durch den Berichtigungsbescheid vom 27. November 2009 wurde der Spruch des Bescheids vom 8. Oktober 2009 daher auch in einer erstmals in die Rechtssphäre des Beschwerdeführers eingreifenden Weise abgeändert. Da die Änderung einen Punkt betraf, der bis dahin nicht zu bekämpfen war, richtet sich die Beschwerde in rechtlicher Hinsicht erkennbar gegen den Bescheid vom 8. Oktober 2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheids vom 27. November 2009.

Mit dem hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, entspricht) 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, sodass auch im angefochtenen Bescheid vom 8. Oktober 2009, der davon ausgeht, dass die Definition des in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde.

Der angefochtene Bescheid war daher (in seiner berichtigten Fassung) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2008.

Wien, am 31. Juli 2013

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.03.2014

**Geschäftszahl**

2010/13/0089

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und den Hofrat Dr. Nowakowski sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der Mag. L in M, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. April 2010, Zl. RV/0052- W/10, miterledigt RV/0051-W/10, betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 und 2008 fest, ohne die von der Beschwerdeführerin für ihre Einkünfte in Italien entrichtete ausländische Steuer anzurechnen. Die Beschwerdeführerin sei von ihrem österreichischen Arbeitgeber vom 1. September 2007 bis zum 30. September 2008 zur italienischen Konzerngesellschaft U entsandt worden. Sie habe für die Dauer ihrer befristeten Auslandsentsendung ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten und sei in den Streitjahren 2007 und 2008 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Weil sich die Beschwerdeführerin laut den von ihr vorgelegten Kalenderaufzeichnungen in den Streitjahren 2007 und 2008 jeweils weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten habe und die italienische Konzerngesellschaft U nicht als Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sei, komme Österreich nach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde - in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat - erwogen:

Mit dem hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, entspricht; vgl. dazu weiters das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 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, sodass auch im angefochtenen Bescheid, der davon ausgeht, dass die Definition des in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. März 2014