

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, über die Beschwerde vom 24. September 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt AB vom 20. August 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Nach Abberufung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 teilte die steuerliche Vertreterin des Abgabepflichtigen dem Finanzamt AB am 23. Juli 2015 mit, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2013 keine in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte bezogen habe und somit für dieses Jahr keine Einkommensteuererklärung vorzulegen sei. Es wurde ersucht, das E-Signal zu löschen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 29. Juli 2015 teilte das Finanzamt AB dem Abgabepflichtigen mit, dass er seinen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen seit dem 23. Juli 2013 in Österreich habe. Es seien daher sämtliche Einkünfte offenzulegen, auch wenn die Steuerpflicht im Ausland läge. Das Finanzamt ersuchte daher um Vorlage der monatlichen Lohnabrechnungen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2013 und Nachreichung einer

Aufstellung mit genauem Zeitraum, genauem Arbeitsort und Angabe des Staates und Zuteilung der Löhne.

Mit Schreiben vom 13. August 2015 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Abgabepflichtigen dem Finanzamt AB Besteuernachweise für Indien, Israel und Tschechien sowie den deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013.

2. Am 20. August 2015 erließ das Finanzamt AB einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013, der zu einer Nachforderung von 7.150,00 € führte. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Abgabepflichtige seinen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen seit dem 23. Juli 2013 in Österreich habe. Er sei daher ab diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die angeforderten Unterlagen (monatliche Lohnabrechnungen, Zuteilung der Löhne nach Doppelbesteuerungsabkommen usw.) seien nicht nachgereicht worden, weshalb die Einkünfte im Schätzungswege ermittelt worden seien. Die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) wurden mit 26.334,00 € erfasst, die im Wege des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte mit 11.952,00 €.

3. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 24. September 2015 fristgerecht Beschwerde, mit der er die Aufhebung des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 beantragte. Zur Begründung führte er aus, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen seit dem 23. Juli 2013 in Österreich befinde. Im Jahr 2013 sei er in Indien, Israel, Tschechien und Deutschland tätig gewesen. In diesem Jahr habe er keine Arbeitstage in Österreich gehabt. Daher habe er in diesem Jahr in Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen.

Er habe bereits am 14. August 2015 die Besteuernachweise für Indien, Israel, Tschechien und Deutschland für das Jahr 2013 vorgelegt. Der Beschwerde wurden überdies folgende Dokumente beigelegt:

- ☐ Travel Tracker für das Jahr 2013, aus dem ersichtlich sei, dass er in diesem Jahr keine Arbeitstage in Österreich gehabt habe;
- ☐ Remuneration Breakdown für das Jahr 2013;
- ☐ monatliche Lohnabrechnungen für das Jahr 2013.

Gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen mit Indien, Israel, Tschechien und Deutschland sei die Befreiungsmethode anzuwenden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Da er im Jahr 2013 in Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte gehabt habe, käme es zu keiner Steuerschuld. Daher sei am 23. Juli 2015 die Löschung des E-Signals beantragt worden. Weiters seien die ausländischen Einkünfte des Jahres 2013 in der Beantwortung des

Ergänzungsersuchens offengelegt worden. Trotzdem sei vom Finanzamt von Amts wegen ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 durch Schätzung erlassen worden.

4. Mit Ergänzungsersuchen vom 5. November 2015 teilte das Finanzamt AB dem Abgabepflichtigen mit, dass er den vorgelegten monatlichen Lohnabrechnungen zufolge das ganze Jahr 2013 bei der X-AG mit dem Sitz in O beschäftigt gewesen sei und der Arbeitslohn von diesem Unternehmen bezahlt worden sei. Er habe jeweils weniger als 183 Tage in Indien, Israel und Tschechien gearbeitet. Gemäß Art. 15 Abs. 2 der Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Staaten habe daher der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Arbeitstage. Der Abgabepflichtige wurde aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen und eine Aufstellung über die Zuteilung der Löhne nachzureichen.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2015 teilte die steuerliche Vertreterin des Abgabepflichtigen dazu mit, dass es für die Tätigkeit in Indien, Israel und Tschechien im Jahr 2013 eine Weiterbelastung der Kosten in diese Staaten gegeben habe. Somit sei der Abgabepflichtige mit seinen indischen, israelischen und tschechischen Arbeitstagen im Jahr 2013 in diesen Ländern steuerpflichtig gewesen. Um die Doppelbesteuerung zwischen Österreich und diesen Staaten zu vermeiden, seien diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Mit diesem Schreiben wurde erneut der Remuneration Breakdown für die Periode 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2013 übermittelt, aus dem die Zuteilung des bezogenen Gehalts im Jahr 2013 ersichtlich sei.

5. Mit Beschwerde vom 13. Jänner 2016 wurde der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 vom Finanzamt AB teilweise Folge gegeben. Die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) wurden mit 21.397,43 € erfasst, die darauf entfallenden Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (Sozialversicherungsbeiträge) mit 3.340,75 €. Die im Wege des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte wurden mit 4.914,20 € erfasst.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 13. Jänner 2016 führte das Finanzamt AB aus, dass der Abgabepflichtige am 23. Juli 2013 einen Wohnsitz in B, A-Straße, angemeldet habe. Ab diesem Zeitpunkt sei er in Österreich mit seinen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig, auch sein Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich ab diesem Zeitpunkt in Österreich. Der Abgabepflichtige sei im Jahr 2013 ganzjährig bei der X-AG in O im Dienstverhältnis beschäftigt gewesen. Er habe für dieses Unternehmen im Jahr 2013 in Deutschland, Indien, Israel, Tschechien und Oman gearbeitet. Den vorgelegten Lohnabrechnungen zufolge sei er ab dem 23. Juli 2013 in Indien, Israel und Deutschland für die X-AG tätig gewesen. In diesen Staaten habe er sich nicht länger als 183 Tage aufgehalten. Gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen mit Indien bzw. Israel habe Österreich als Wohnsitzstaat für diese Einkünfte das Besteuerungsrecht. Für jene Arbeitstage, an denen er in Deutschland

gearbeitet habe, stehe Deutschland als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Diese Einkünfte würden in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

Im Schreiben vom 16. Dezember 2015 habe der Abgabepflichtige ausgeführt, dass es für die Tätigkeit in Indien, Israel und Tschechien eine Weiterbelastung der Kosten in diese Staaten gegeben habe. Dazu habe er allerdings keinerlei Beweise (zB Verträge über die Arbeitskräfteüberlassungen, Bestätigungen der X-AG über eine konzerninterne Kostenverrechnung mit Rechnungen, Buchungs- und Zahlungsbelegen usw.) vorgelegt. In diesem Zusammenhang werde auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten verwiesen.

Es ergäben sich daher keine Anhaltspunkte, dass der in Deutschland ausgezahlte Arbeitslohn durch konzerninterne Weiterverrechnung den Gewinn eines indischen und israelischen Unternehmens geschmälert habe. Mangels vorliegender Beweise sei daher davon auszugehen, dass die X-AG mit dem Sitz in O den Arbeitslohn auch wirtschaftlich getragen habe.

Den vorstehenden Ausführungen entsprechend sei der Lohn für den Lohnzeitraum 1. August 2013 bis 31. Dezember 2013 (153 Tage) wie folgt aufgeteilt worden: 33 Aufenthaltstage in Deutschland (die darauf entfallenden Einkünfte seien in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen), 120 Aufenthaltstage in Indien und Israel (für die darauf entfallenden Einkünfte stehe Österreich das Besteuerungsrecht zu).

6. Am 23. Mai 2016 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht (innerhalb verlängerter Rechtsmittelfristen) den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Er wendete sich dagegen, dass die auf indische und israelische Arbeitstage entfallenden Einkünfte nicht nur als Progressionseinkünfte berücksichtigt, sondern voll versteuert worden seien. Er beantragte die Freistellung der auf indische und israelische Arbeitstage entfallenden Einkünfte unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes.

Der Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen des Abgabepflichtigen befänden sich seit dem 23. Juli 2013 in Österreich. Er sei weiterhin bei der X-AG in Deutschland lokal angestellt (Dienstvertrag mit der deutschen Gesellschaft). Vom 29. Juli 2013 bis 11. September 2013 sei er bei Firma1 auf Projektdelegation gewesen. Anschließend sei er - ebenfalls im Rahmen einer Projektdelegation - vom 23. September 2013 bis 31. Dezember 2013 bei Firma2 tätig geworden. In Österreich habe er im Jahr 2013 keine österreichischen Arbeitstage gehabt. Sowohl mit Indien als auch mit Israel seien - vor Projektbeginn - konzernintern Personalgestellungsvereinbarungen abgeschlossen worden. Er sei bei seinen Delegationen nach Indien und Israel als CT Technician Field Specialist bei den Projekten

eingesetzt worden, wobei er für den Service, die Reparatur, die Montage und die Instandsetzung von Gasturbinen zuständig gewesen sei.

Die Projekte seien im Rahmen der Unternehmenssphäre der ausländischen Tochtergesellschaften erbracht worden, weshalb die ausländischen Tochtergesellschaften als wirtschaftlicher Arbeitgeber betrachtet worden seien. Aus diesem Grund seien die auf ausländische Arbeitstage entfallenden Einkünfte in Indien und Israel versteuert worden. Könne eine steuerliche Erfassung im Beschäftigerstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, sei - dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, zufolge - davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt sei. Somit seien die betroffenen Einkünfte in Österreich steuerfrei unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Gemäß diesem BMF-Erlass sei der DBA-rechtliche Arbeitgeber derjenige, der die Vergütungen an den Arbeitnehmer wirtschaftlich trage. Der Verwaltungsgerichtshof gehe von einem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff aus (Hinweis auf VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031; VwGH 26.3.2014, 2010/13/0089).

Dem Vorlageantrag wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- ☐ Cross-Border-Verträge zwischen Firma3 und Firma1 sowie zwischen Firma3 und Firma4;
- ☐ Einsatzblatt zur Delegation nach Indien, Tschechien und Israel;
- ☐ Bestätigung über die Weiterbelastung der Gehaltskosten an Y-Limited/Israel;
- ☐ Travel Tracker für das Jahr 2013 (Aufzeichnungen der Arbeitstage für das Jahr 2013);
- ☐ Remuneration Breakdown für das Jahr 2013;
- ☐ Besteuerungsnachweise für Indien, Israel und Tschechien.

7. Nach einem (weiteren) Ergänzungsersuchen des Finanzamtes AB vom 18. Juli 2016 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 30. August 2016 folgende Unterlagen:

- ☐ Entsendevertrag, dieser sei eine Ergänzung zum Arbeitsvertrag und nicht länderspezifisch. Für die einzelnen Delegationen in die Länder (zB Indien und Israel) habe der Abgabepflichtige zusätzlich ein Einsatzblatt erhalten.
- ☐ Personalgestellungsvertrag zwischen Firma1 und Firma3. Aus diesem sei ersichtlich, dass Firma1 Auftragnehmer (Recipient) sei, auf dessen Namen die Aufträge durchgeführt werden.
- ☐ Rechnungen der X-AG an die Tochtergesellschaft über die Weiterbelastung der Kosten nach Indien. Da die X-AG sehr viele Mitarbeiter weltweit auf Delegationen schicke, seien die internen Prozesse, die diese vielen Delegationen regeln,

automatisiert worden. Aus diesem Grund würden die Kosten vieler Mitarbeiter, die zB an Indien weiterbelastet worden seien, zeitgleich transferiert werden. Daher gebe es keine separate Rechnung nur für den Abgabepflichtigen.

Die dem Schreiben beigefügten Verträge seien verpflichtende Verträge sowohl für Firma3 als auch für die Tochtergesellschaften. Auf deren Grundlage seien die Tochtergesellschaften in Indien, Israel und Tschechien wirtschaftliche Arbeitgeber für den Abgabepflichtigen geworden. Daher sei der Abgabepflichtige in den Einsatzländern Indien, Israel und Tschechien steuerpflichtig geworden.

Von der steuerlichen Vertreterin wurde auch angekündigt, beglaubigte Übersetzungen der Nachweise zu übermitteln, sobald diese vorlägen.

8. In einem Nachtrag zum Schreiben vom 30. August 2016 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 12. Oktober 2016 noch folgende Unterlagen:

- ☐ die deutsche Übersetzung des israelischen Steuerbescheides für das Jahr 2013;
- ☐ die Zahlungsnachweise aus dem „System“ für Israel. Die Kostenbelastung erfolge durch ein internes Verfahren der „Einheit“ zwischen Deutschland und Israel. Die Rechnungen würden die Gesamtsummen aller Mitarbeiter enthalten, weshalb alle Mitarbeiter - bis auf den Abgabepflichtigen selbst - geschwärzt worden seien.

9. Mit Vorlagebericht vom 21. August 2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom 24. September 2015 vom Finanzamt zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) begründete am 23. Juli 2013 seinen Hauptwohnsitz in Ort¹, Straße². Seit diesem Zeitpunkt befindet sich auch sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.

2. Der Bf. war im Streitjahr 2013 als Angestellter ganzjährig bei der deutschen X-AG in O beschäftigt, wobei er für dieses Unternehmen nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen Ländern tätig war.

In Ergänzung zum Arbeitsvertrag wurde zwischen der X-AG und dem Bf. am 1. September 2012/13. Jänner 2013 ein „*Entsendevertrag zur Montage-/Projektdelegation (MPD) Home Outbound*“ abgeschlossen, der - generell und nicht länderspezifisch - die zukünftigen Montage-/Projektdelegationen des Bf. in das Ausland regelte. Dieser Entsendevertrag hat - auszugsweise - folgenden Wortlaut:

„1. Allgemeine Bestimmungen

Wie zwischen Ihnen und Ihrer Führungskraft besprochen, werden Sie auf Basis von Montage-/Projektdelegationen (nachfolgend MPD Home genannt) in unterschiedlichen Einsatzorten eingesetzt. Die spezifischen Einsatzdaten (geplanter Beginn, geplante Dauer, Land, Art der Tätigkeit), Höhe der Tagespauschale, Standortzulage und die Regelungen zur Unterkunft teilen wir Ihnen vor Ihrem jeweiligen Einsatz in Form eines Einsatzblattes mit.

Während Ihrer MPD Home unterstehen Sie weiterhin den disziplinarischen Weisungen Ihrer Führungskraft in Deutschland, sowie den fachlichen Weisungen der Projektleitung. Abweichungen hiervon können bei Entsendungen im Rahmen einer Personalgestellung auftreten.

2. Einkommen & Aufwendungsersatz während der MPD Home

2.1 Einkommen

Während der Dauer der MPD Home erhalten Sie weiterhin Ihr Entgelt gemäß Ihres mit der X-AG bestehenden Arbeitsvertrages nach Maßgabe der jeweils geltenden gesetzlichen, tarif- bzw. einzelvertraglichen Bestimmungen.

2.2 Nebenkosten

Notwendige entsendungsbedingte Nebenkosten (zB Gebühren für Pass, Visum, notwendige Übersetzungen und sonstige Dokumente) werden gegen Vorlage des Originalbelegs erstattet. Entstehende Wartezeiten, zB wegen fehlender Visa, sind wie Arbeitszeit zu vergüten.

...

6. Steuern und Steuerberatung

Grundsätzlich sind Sie persönlicher Steuerschuldner für Ihre Steuern im Heimat- und Einsatzland und müssen Ihre steuerlichen Pflichten dort selbst erfüllen, mit der durch den Arbeitgeber vorgesehenen Unterstützung eines Steuerdienstleisters.

Bei einer MPD Home kann das Besteuerungsrecht für Ihr Gehalt auf das Einsatzland übergehen (zB in DBA-Ländern bei Überschreiten der sog. 183-Tagefrist). Soweit Sie für die Dauer Ihrer Entsendung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben (Aufrechterhaltung des inländischen Wohnsitzes), werden ggf. steuerfrei gestellte Arbeitseinkünfte und Entsendungszulagen (gemäß der deutschen Steuergesetze) mit Ihren übrigen in Deutschland evtl. steuerpflichtigen Einkünften für die Berechnung Ihres persönlichen Einkommensteuersatzes im Rahmen Ihrer deutschen Einkommensteuer voll berücksichtigt (sog. Progressionsvorbehalt).“

Was den Zeitraum ab Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen (somit ab dem 23. Juli 2013) betrifft, war der Bf. im Streitjahr 2013 für den deutschen Arbeitgeber in Deutschland, Indien und Israel tätig. Auf Österreich sind im Jahr 2013 keine Arbeitstage entfallen. In Indien und Israel war der Bf. im Streitjahr 2013 jeweils an weniger als 183 Tagen tätig.

3. Auslandstätigkeit in Indien

3.1. Am 26. Juli 2013 wurde zwischen der X-AG in Deutschland als „Verleiher“ („Provider“) und der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien als „Entleiher“ („Lessee“) eine *„Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestaltung“* abgeschlossen. Demnach wurde der Bf. für das Projekt „Projekt1“ zur Arbeitsleistung nach Indien beordert. Beginn der Personalgestaltung war - dieser „Einzelbeauftragung“ zufolge - der 29. Juli 2013, deren Ende fiel auf den 15. September 2013. Der Bf. war in Indien als „CT-Technician Field Specialist“ tätig, sein Einsatzort befand sich bei der „A-Limited, Ort3“. Der „Einzelbeauftragung“ ist im letzten Absatz folgende Bestimmung zu entnehmen:

„Der Mitarbeiter unterliegt für Zwecke dieses Vertrags den Weisungen des Entleihers, in dessen Arbeitsablauf er integriert wird. Das Risiko sowie die Verantwortung für die vom Mitarbeiter im Rahmen dieses Vertrages ausgeführten Tätigkeiten liegt ausschließlich beim Entleiher, der die Kosten (ohne Gewinnaufschlag) entsprechend trägt.“

3.2. Im „Einsatzblatt zur Montage-/Projektdelegation (MPD) Home Outbound nach Indien“ vom 30. Juli 2013 teilte die X-AG dem Bf. die in der „Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestaltung“ vom 26. Juli 2013 getroffenen spezifischen Einsatzdaten mit. So wurde er darüber informiert, dass sein Einsatz in Indien für den Zeitraum vom 29. Juli 2013 bis 5. September 2013 durch seinen Auftraggeber (= die Z-Limited/Indien in Ort2/Indien) vorgesehen sei. Dabei sei er als „CT-Technician Field Specialist“ tätig, wobei er im Rahmen des Projekts „Projekt1“ eingesetzt werde. Zur Erstattung des Mehraufwandes für Verpflegung und sonstige Auslagen erhalte der Bf. eine Tagespauschale von 2.126,00 INR (Indische Rupie) je Aufenthaltstag. Aufgrund der im Einsatzland besonderen Erschwernisse in der Lebensführung und der damit verbundenen Kostensituation erhalte er eine Standortzulage von 28,00 € je Aufenthaltstag. Mit diesem „Einsatzblatt“ wurden dem Bf. weiters Hinweise zur Unterkunft, zum Visum und zur Arbeitsgenehmigung, zur Verrechnung der Delegationskosten und zum Ansprechpartner mitgeteilt.

Mit der „Verlängerung Ihrer Montage-/Projektdelegation (MPD) Home Outbound nach Indien“ vom 12. September 2013 wurde die Montage-/Projektdelegation des Bf. nach Indien - „wie von dem Auftraggeber Ihrer Delegation gewünscht“ - bis zum 11. September 2013 zu den gleichen Bedingungen verlängert.

Dem vom Bf. vorgelegten Travel Tracker Detail Report für das Jahr 2013 ist zu entnehmen, dass er sich letztlich vom 16. August 2013 bis 10. September 2013 durchgehend in Indien zur Arbeitsleistung im Rahmen des Projekts „Projekt1“ aufgehalten hat.

3.3. Der „Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestellung“ vom 26. Juli 2013 lag die „Bestellung“ („Purchase order“) der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien an die X-AG in Deutschland vom 13. März 2013 mit der Bestell-Nr. abc zugrunde, mit der für das genannte Projekt „Projekt1“ - neben zahlreichen anderen Fachkräften - auch zwei „CT-Technician Field Specialists“ geordert wurden. Diese Bestell-Nr. abc ist auch auf der „Einzelbeauftragung“ vom 26. Juli 2013 ausgewiesen.

Losgelöst von der den Bf. betreffenden „Einzelbeauftragung“ vom 26. Juli 2013 wurde zwischen der X-AG in Deutschland als „Verleiher“ („Provider“) und der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien als „Empfänger“ („Recipient“) am 18. bzw. 22. April 2013 auch eine „Vereinbarung über Dienstleistungen“ („Agreement on Services“) abgeschlossen, die generell die Dienstleistungen der X-AG im Zusammenhang mit dem Projekt „Projekt1“ mit der Bestell-Nr. abc regelte. Damit sicherte die X-AG der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien die Unterstützung bei der Bereitstellung geeigneter Außendienstmitarbeiter und bei der Planung von Ausfallzeiten gegen eine entsprechende Vergütung zu.

Zwischen der X-AG in Deutschland als „Verleiher“ („Provider“) und der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien als „Entleiher“ („Lessee“) wurde am 18. bzw. 22. April 2013 auch eine „Vereinbarung zur grenzüberschreitenden konzerninternen Personalgestellung“ („Agreement for cross-border hiring out of personnel within the group“) abgeschlossen, die - generell und losgelöst von konkreten „Einzelbeauftragungen“ - die konzerninterne Personalgestellung der X-AG im Zusammenhang mit dem Projekt „Projekt1“ mit der Bestell-Nr. abc regelte.

Dem Anhang 1 („Allgemeine Bedingungen“) dieser „Vereinbarung“ ist - auszugsweise - zu entnehmen, dass diese Bedingungen die grenzüberschreitende Überlassung von Personal zwischen den Unternehmen der Gruppe regeln. Die X-AG und alle von der X-AG direkt oder indirekt beherrschten Unternehmen („Konzernunternehmen“) gehören zur Gruppe. Die X-AG ist für die Auswahl des Personals verantwortlich. Es ist nicht erlaubt, Personen einzusetzen, die keine Mitarbeiter einer Konzerngesellschaft sind. Das geleaste Personal unterliegt während seiner Einsatzzeit funktional den Weisungen der Z-Limited/Indien und berichtet dieser. Es wird in die Arbeitsabläufe der Z-Limited/Indien integriert. Das Arbeitsverhältnis des Personals zur X-AG bleibt unberührt. Die X-AG haftet nicht für die Arbeiten, die die Z-Limited/Indien durch das geleaste Personal ausführt. Die Z-Limited/Indien trägt alle Kosten, die im Zusammenhang mit der Überlassung des Personals anfallen.

3.4. Die X-AG hat die konzerninternen Personalgestellungen im Zusammenhang mit dem Projekt „Projekt1“ mit der Bestell-Nr. abc gegenüber der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien

entsprechend abgerechnet. Diesbezüglich legte der Bf. im Zuge des Beschwerdeverfahrens die „Rechnungen“ („Invoice“) der X-AG vom 26. September 2013 (Rechnungs-Nr. a), vom 26. September 2013 (Rechnungs-Nr. b), vom 18. November 2013 (Rechnungs-Nr. c) und vom 10. März 2014 (Rechnungs-Nr. d) vor.

Den Anhängen zu diesen Rechnungen ist zu entnehmen, dass die X-AG mit diesen Rechnungen die Kosten aller für das Projekt „Projekt1“ abgestellten Mitarbeiter (und nicht nur jene des Bf.) gesammelt nach Indien weiterbelastet hat. Separate Rechnungen nur für den Bf. gibt es nicht. Dies wurde vom Bf. damit begründet, dass die X-AG sehr viele Mitarbeiter weltweit auf Delegationen schicke, weshalb die Kosten der für ein Projekt abgestellten Mitarbeiter aufgrund automatisierter interner Prozesse immer zusammengefasst und zeitgleich an den „Entleiher“ weiterverrechnet werden. Den Anhängen zu diesen Rechnungen ist zu entnehmen, dass mit diesen Rechnungen definitiv auch die den Bf. betreffende konzerninterne Personalgestellung gegenüber der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien abgerechnet wurde. Solcherart wurden der Z-Limited/Indien für die Personalgestellung des Bf. Kosten von insgesamt 28.987,20 € weiterverrechnet.

Den vorgelegten Debitoren-Konten der X-AG ist zu entnehmen, dass die der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien in Rechnung gestellten Beträge von dieser Gesellschaft auch bezahlt wurden.

3.5. Die auf seine Auslandstätigkeit in Indien entfallenden Einkünfte des Bf. wurden in Indien einer Besteuerung unterzogen. Der vorgelegten indischen Einkommensteuererklärung ITR-1 („*Individual Income Tax Return*“ mit Anführung der indischen Steuernummer) ist ein auf Indien entfallendes steuerpflichtiges Gesamteinkommen des Bf. („*Taxable Total Income*“) von 1.000.100 INR zu entnehmen. Die darauf entfallende Gesamtsteuer samt Zinsen („*Total Tax and Interest*“) wurde mit 148.509 INR berechnet. Nach Abzug der von der Z-Limited/Indien in Indien bereits einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer („*TDS*“ = „*Tax Deducted at Source*“) von 46.639 INR ermittelte der Bf. im Wege der Selbstberechnung eine zu bezahlende Einkommensteuer von 101.870 INR.

Der Bf. legte auch den indischen Einkommensteuerbescheid (mit Anführung seiner indischen Steuernummer) für das Steuerjahr („*Tax Year*“) 2013/14 vor („*Computation of income and tax liability for the year ended 31. March 2014*“). Dieser Steuerbescheid belegt eine erklärungsgemäße Veranlagung des Bf. mit einer - nach Abzug der von der Z-Limited/Indien für das Arbeitseinkommen in Indien einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer von 46.639 INR - Steuerschuld („*Total Tax Liability*“) von 101.870 INR. Dem Steuerbescheid ist auch zu entnehmen, dass diese vom Bf. selbst berechnete Einkommensteuer am 27. November 2014 bezahlt wurde.

4. Auslandstätigkeit in Israel

4.1. Am 16. September 2013 wurde zwischen der X-AG in Deutschland als „Verleiher“ („Provider“) und der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel als „Entleiher“ („Lesee“) eine *„Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestellung“* abgeschlossen. Demnach wurde der Bf. für das Projekt „Projekt2“ zur Arbeitsleistung nach Israel beordert. Beginn der Personalgestellung war - dieser *„Einzelbeauftragung“* zufolge - der 24. August 2013, deren Ende fiel auf den 30. Jänner 2014. Der Bf. war in Israel als „Technician“ tätig, sein Einsatzort befand sich in „Ort5, Israel“. Der *„Einzelbeauftragung“* ist im letzten Absatz folgende Bestimmung zu entnehmen:

„Der Mitarbeiter unterliegt für Zwecke dieses Vertrags den Weisungen des Entleihers, in dessen Arbeitsablauf er integriert wird. Das Risiko sowie die Verantwortung für die vom Mitarbeiter im Rahmen dieses Vertrages ausgeführten Tätigkeiten liegt ausschließlich beim Entleiher, der die Kosten (ohne Gewinnaufschlag) entsprechend trägt.“

4.2. Im *„Einsatzblatt zur Montage-/Projektdelegation (MPD) Home Outbound nach Israel“* vom 18. September 2013 teilte die X-AG dem Bf. die in der *„Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestellung“* vom 16. September 2013 getroffenen spezifischen Einsatzdaten mit. So wurde er darüber informiert, dass sein Einsatz in Israel für den Zeitraum vom 23. September 2013 bis 31. Dezember 2013 durch seinen Auftraggeber (= die Y-Limited/Israel in Ort4/Israel) vorgesehen sei. Dabei sei er als „CT Technician Field Specialist“ tätig, wobei er im Rahmen des Projekts „Projekt3“ eingesetzt werde. Zur Erstattung des Mehraufwandes für Verpflegung und sonstige Auslagen erhalte der Bf. eine Tagespauschale von 229,00 ILS (Neuer Shekel) je Aufenthaltstag. Aufgrund der im Einsatzland besonderen Erschwernisse in der Lebensführung und der damit verbundenen Kostensituation erhalte er eine Standortzulage von 22,00 € je Aufenthaltstag. Mit diesem *„Einsatzblatt“* wurden dem Bf. weiters Hinweise zur Unterkunft, zum Visum und zur Arbeitsgenehmigung, zur Verrechnung der Delegationskosten und zum Ansprechpartner mitgeteilt.

Dem vom Bf. vorgelegten Travel Tracker Detail Report für das Jahr 2013 ist zu entnehmen, dass der Bf. sich letztlich vom 23. September 2013 bis 30. Dezember 2013 durchgehend in Israel zur Arbeitsleistung im Rahmen des Projekts „Projekt3“ aufgehalten hat.

4.3. Die X-AG hat die konzerninternen Personalgestellungen im Zusammenhang mit dem Projekt „Projekt3“ (= „Projekt“) mit der Bestell-Nr. def gegenüber der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel entsprechend abgerechnet. Diesbezüglich legte der Bf. im Zuge des Beschwerdeverfahrens die *„Rechnungen“* („Invoice“) der X-AG vom 29. Oktober 2013 (Rechnungs-Nr. e), vom 21. November 2013 (Rechnungs-Nr. f), vom 17. Dezember 2013 (Rechnungs-Nr. g) und vom 23. Jänner 2014 (Rechnungs-Nr. h) vor.

Den Anhängen zu diesen Rechnungen ist zu entnehmen, dass die X-AG mit diesen Rechnungen die Kosten aller für das Projekt „Projekt“ abgestellten Mitarbeiter (und nicht nur jene des Bf.) gesammelt nach Israel weiterbelastet hat. Separate Rechnungen nur für den Bf. gibt es nicht (vgl. dazu die unter Pkt. II.3.4. dieses Erkenntnisses angeführte Begründung des Bf.). Den Anhängen zu diesen Rechnungen ist zu entnehmen, dass mit diesen Rechnungen definitiv auch die den Bf. betreffende konzerninterne Personalgestellung gegenüber der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel abgerechnet wurde. Solcherart wurden der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel für die Personalgestellung des Bf. Kosten von insgesamt 49.482,57 € weiterverrechnet.

Den vorgelegten Debitoren-Konten der X-AG ist zu entnehmen, dass die der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel in Rechnung gestellten Beträge von dieser Gesellschaft auch bezahlt wurden.

4.4. Die auf seine Auslandstätigkeit in Israel entfallenden Einkünfte des Bf. wurden in Israel einer Besteuerung unterzogen. Der vorgelegten israelischen Steuererklärung (mit Anführung der israelischen Steuernummer) samt Übersetzung aus dem Hebräischen („*Israeli Tax Return*“) ist ein auf Israel entfallendes steuerpflichtiges Gesamteinkommen des Bf. („*Total Taxable Income*“) von 482.463,00 ILS zu entnehmen. Die darauf entfallende Steuerschuld („*Israeli Tax Liability*“) wurde mit 129.934,00 ILS berechnet. Nach Abzug der von der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel bereits einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer von 103.377,00 ILS und Gutschriften von 3.434,00 ILS ermittelte der Bf. im Wege der Selbstberechnung eine zu bezahlende Einkommensteuer von 23.123,00 ILS. Die israelische Steuererklärung wurde am 27. April 2015, 12:33 Uhr, bei der Steuerbehörde eingereicht.

Der Bf. legte auch eine deutsche Übersetzung des israelischen Einkommensteuerbescheides (mit Anführung seiner israelischen Steuernummer) für das Jahr 2013 vor („*Zusammenfassung der Veranlagung für die Einzelperson XY*“). Diesem Steuerbescheid, datiert mit 10. Juni 2015, wurde das vom Bf. erklärte steuerpflichtige Einkommen von 482.463,00 ILS zugrunde gelegt. Daraus errechnete sich eine Einkommensteuer von 129.934,00 ILS. Nach Abzug der von der Y-Limited/Israel für das Arbeitseinkommen in Israel einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer von 103.377,00 ILS, Berücksichtigung von Gutschriften im Ausmaß von 3.434,00 ILS und Hinzurechnung einer (im Schätzungsweg ermittelten) Abschlagszahlung von 1.136,00 ILS ergab sich für den Bf. eine zu bezahlende Einkommensteuer („*Steuer + Zinsen*“) von 24.259,00 ILS.

Vom Bf. wurde auch eine deutsche Übersetzung einer „*Quittung*“ des Finanzministeriums des Staates Israel (mit Anführung seiner israelischen Steuernummer) vorgelegt. Demnach wurde die israelische Einkommensteuer für das Jahr 2013 vom Bf. am 25. Juli 2015 mit einem Betrag von 24.778,00 ILS einbezahlt.

4.5. Im Beschwerdeverfahren legte der Bf. eine Bestätigung der X-AG vom 12. Februar 2016 mit folgendem Inhalt vor:

„Hiermit bestätigen wir, dass die X-AG die auf die israelischen Einsätze des Mitarbeiters YX im Jahr 2013 entfallenden Gehaltskosten an ihr Tochterunternehmen, die Y-Limited/Israel, weiterbelastet hat. Der entsprechende Arbeitslohn wurde in Israel der Besteuerung unterworfen.“

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vom Bf. vorgelegten Unterlagen.

Streit besteht darüber, ob Österreich im Jahr 2013 (ab dem Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Inland) auf der Grundlage des Art. 15 Abs. 2 der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen ein Besteuerungsrecht an den auf die Auslandstätigkeit des Bf. in Indien und Israel entfallenden Einkünften zukommt.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des EStG 1988 und der BAO:

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

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

2. Bestimmungen des DBA-Indien:

Gemäß Art. 3 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (kurz: DBA-Indien), BGBl. III Nr. 231/2001, hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Indien bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Indien Folgendes: Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18, 19, 20 und 21 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.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Indien dürfen ungeachtet des Abs. 1 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 innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt nicht länger als 183 Tage 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 Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Indien wird in Österreich die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Indien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Abs. 2 der Art. 10, 11, 12, den Abs. 4 und 5 des Art. 13 und dem Abs. 3 des Art. 22 in Indien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

3. Bestimmungen des DBA-Israel:

Gemäß Art. 3 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Israel), BGBl. Nr. 85/1971, hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat, 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.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Israel bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „*eine in einem Vertragstaat ansässige Person*“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Israel Folgendes: Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Israel dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Israel dürfen ungeachtet des Abs. 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt gemäß Art. 24 Abs. 1 DBA-Israel der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Abs. 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat 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.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach den Art. 10, 11, 12 und 13 Abs. 3 in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, so rechnet gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA-Israel der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus dem anderen Vertragsstaat bezogen werden.

IV. Erwägungen

1. Unbestritten ist, dass der Bf. seit dem 23. Juli 2013 mit seinem Hauptwohnsitz in Ort1, Straße2, gemeldet ist und seit diesem Zeitpunkt auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hat. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf. seit der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen (somit seit dem 23. Juli 2013) als in Österreich ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Indien und des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Israel gilt, Österreich somit als Ansässigkeitsstaat zu behandeln ist.

2. Im Jahr 2013 stand der Bf. ganzjährig in einem Dienstverhältnis zu seinem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber X-AG, der auch für seine Gehaltszahlungen verantwortlich war. In diesem Jahr war der Bf. für die X-AG ab Verlagerung des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen (somit ab dem 23. Juli 2013) sowohl in Deutschland als auch in Indien und Israel tätig. Auf Österreich sind im Jahr 2013 keine Arbeitstage entfallen.

Im Hinblick auf Art. 15 DBA-Deutschland steht auch unbestritten fest, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. (ab dem 23. Juli 2013) kein Besteuerungsrecht für jene Vergütungen zukommt, die der Bf. für die in Deutschland (somit im Ansässigkeitsstaat seines Arbeitgebers) ausgeübte Arbeit bezogen hat; diese Vergütungen sind in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Einkommensteuer freizustellen.

In Indien und Israel war der Bf. im Streitjahr 2013 jeweils an weniger als 183 Tagen tätig. Das Finanzamt AB stützte das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich für jene (ab dem 23. Juli 2013 bezogenen) Vergütungen, die der Bf. für die in Indien und Israel ausgeübte Arbeit bezogen hat, auf Art. 15 Abs. 2 DBA-Indien und Art. 15 Abs. 2 DBA-Israel, weil die deutsche X-AG den Arbeitslohn für die in diesen Staaten ausgeübte Arbeit des Bf. auch wirtschaftlich getragen habe.

3. Bezogen auf den Streitfall dürfen die (ab dem 23. Juli 2013 bezogenen) Vergütungen des in Österreich ansässigen Bf. für seine in Indien und Israel im Streitjahr an jeweils weniger als 183 Tagen ausgeübte Tätigkeit dann in Österreich als Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt“ wurden, der nicht in Indien oder Israel ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien, Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Israel).

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

„Da dem DBA-CSSR keine Definition des Begriffes ‚Arbeitgeber‘ zu entnehmen ist, ging die belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten ‚Arbeitgeberbegriff‘ jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ sie außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, wenn der

Zusammenhang nichts anderes erfordert'. Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass ,die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden', der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).“

Mit dem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, Zl. 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien und Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Israel 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 „Arbeitgebers“ ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren. Der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) ist im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen. 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 (so auch der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, auf den sich das Finanzamt AB in seinem Vorlagebericht vom 21. August 2017 berief).

Bezogen auf den vorliegenden Streitfall machen demnach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien und Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Israel das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht für den in Österreich ansässigen Bf. hinsichtlich seiner Einkünfte aus der in Indien und Israel ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ nicht in Indien und Israel ansässig ist. Wurden die Vergütungen demgegenüber von einem in den

Tätigkeitsstaaten Indien und Israel ansässigen Arbeitgeber getragen, behalten die Tätigkeitsstaaten Indien und Israel ihr Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit.

4. Diese letztgenannten Voraussetzungen liegen im Streitfall unzweifelhaft vor. Auf die Sachverhaltsfeststellungen unter Pkt. II.3. und II.4. dieses Erkenntnisses wird weitergehend verwiesen.

Der Bf. wurde jeweils aufgrund einer „*Einzelbeauftragung für die grenzüberschreitende konzerninterne Personalgestaltung*“, welche die deutsche X-AG als „*Verleiher*“ mit in Indien und Israel ansässigen Konzerngesellschaften (konkret der Z-Limited/Indien in Ort2/Indien und der Y-Limited/Israel in Ort4/Israel) als „*Entleiher*“ abgeschlossen hat, zur Arbeitsleistung nach Indien und Israel abgestellt. Aufgrund dieser konzerninternen Arbeitskräfteüberlassungen (die reine „*Passivleistungen*“ der entsendenden X-AG darstellen) war der Bf. in Indien und Israel als „*CT Technician Field Specialist*“ tätig, wobei er für den Service, die Reparatur, die Montage und die Instandsetzung von Gasturbinen zuständig gewesen ist. Er unterlag für Zwecke dieser internationalen Arbeitskräfteüberlassungen jeweils den Weisungen der Gestellungsnehmer, in deren Arbeitsablauf er integriert wurde. Die Projekte wurden im Rahmen der Unternehmenssphäre der ausländischen Konzerngesellschaften erbracht. Das Risiko sowie die Verantwortung für die vom Bf. im Rahmen dieser Personalgestellungen ausgeführten Tätigkeiten lagen ausschließlich bei den Gestellungsnehmern.

Von der X-AG wurden die auf den Bf. entfallenden Kosten der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassungen den in Indien und Israel ansässigen Gestellungsnehmern weiterverrechnet und von diesen auch nachweislich an die X-AG bezahlt. Die Vergütungen wurden somit von den in den Tätigkeitsstaaten Indien und Israel ansässigen Arbeitgebern getragen. Die in Indien und Israel ansässigen Gestellungsnehmer (die Z-Limited/Indien in Ort2/Indien und die Y-Limited/Israel in Ort4/Israel) sind somit als wirtschaftliche Arbeitgeber im Sinne der Rechtsprechung (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031; VwGH 26.3.2014, 2010/13/0089) anzusehen.

Österreich kommt somit auf der Grundlage der Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Indien und Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Israel - entgegen der Ansicht des Finanzamtes AB - kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte des in Österreich ansässigen Bf. aus seiner in Indien und Israel ausgeübten Tätigkeit zu. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte kommt gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien und Art. 15 Abs. 1 DBA-Israel den Tätigkeitsstaaten Indien und Israel zu. In Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. sind die auf die indischen und israelischen Arbeitstage entfallenden Einkünfte des Bf. unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes freizustellen.

5. Das Finanzamt AB machte eine Steuerfreistellung der gegenständlichen Auslandseinkünfte davon abhängig (vgl. den Vorlagebericht vom 21. August 2017), dass der Bf. für diese Einkünfte in Indien und Israel tatsächlich auch Einkommensteuern entrichtet habe. Da kein eindeutiger Steuernachweis für diese Länder erbracht worden sei, stehe Österreich das Besteuerungsrecht zu. Das Finanzamt bezog sich dabei auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, der dazu wie folgt ausführt:

„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 Beschäftigten 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.“

Es ist festzuhalten, dass dieser Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu den Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) wiedergibt. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden.

Davon abgesehen ist festzuhalten, dass die auf die Auslandstätigkeit des Bf. entfallenden Einkünfte sowohl in Indien als auch in Israel nachweislich einer Einkommensbesteuerung unterzogen wurden. Auf die Sachverhaltsfeststellungen unter Pkt. II.3.5., II.4.4. und II.4.5. dieses Erkenntnisses wird diesbezüglich verwiesen. Auf der Grundlage dieser Sachverhaltsfeststellungen kann die Ansicht des Finanzamtes AB, dass für die beiden Länder kein eindeutiger Steuernachweis erbracht worden sei, nicht nachvollzogen werden.

Von den in Indien und Israel ansässigen Gestellungsnehmern wurden zunächst für das Arbeitseinkommen des Bf. Quellensteuern einbehalten und abgeführt, die sodann im Wege der Einkommensteuerveranlagungen des Bf. in diesen Staaten angerechnet wurden. Der Bf. legte auch seine (indischen und israelischen) Einkommensteuerbescheide für den maßgeblichen Zeitraum vor, die eine erklärungskonforme Veranlagung seiner Auslandseinkünfte belegen. Auch die Bezahlung der bescheidmäßig festgesetzten (indischen und israelischen) Einkommensteuerschuld wurde vom Bf. entsprechend belegt. Somit sind die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung der gegenständlichen Auslandseinkünfte auf

österreichischer Seite auch auf der Grundlage des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, erfüllt.

6. Im Übrigen vertritt das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit dem vom Finanzamt geforderten „*Auslandsbesteuerungsnachweis*“ die Auffassung, dass der Ansässigkeitsstaat auch dann eine Befreiungsverpflichtung hat, wenn im anderen Vertragsstaat keine Besteuerungspflicht besteht, eine Besteuerung aufgrund mangelnder Informationen nicht vorgenommen wird oder eine geschuldete Steuer tatsächlich nicht gezahlt wird (vgl. *Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, OECD-Musterabkommen, Art. 23a, II. Grundsätze der Befreiungsmethode, Rz 19, mwN). Die Wortfolge „*im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen*“ in Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Indien und Art. 24 Abs. 1 DBA-Israel legt fest, dass eine tatsächliche Besteuerung im anderen Vertragsstaat nicht erforderlich ist für die Befreiungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat.

Außerhalb des Anwendungsbereichs einer „*Subject-to-tax-Klausel*“ kann die tatsächliche Besteuerung im anderen Vertragsstaat nicht zur Anwendungsvoraussetzung einer abkommensrechtlichen Befreiung in Österreich gemacht werden: Ebenso wenig wie der andere Staat die Steuerfreistellung nicht mit dem Argument verweigern kann, dass Österreich von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, kann auch Österreich die Anwendung einer abkommensrechtlich vorgesehenen Befreiung nicht von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen. Gleichgültig, aus welchen Gründen im anderen Vertragsstaat keine Besteuerung erfolgt, steht dem Steuerpflichtigen daher die abkommensrechtliche Befreiung in Österreich zu: Der andere Vertragsstaat ist nämlich keineswegs verpflichtet, ein ihm abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht auch tatsächlich auszuschöpfen (vgl. *Lang*, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, in SWI 5/2000, 210; vgl. auch UFS 16.6.2011, RV/0519-F/10).

Die Anwendung einer abkommensrechtlichen Befreiungsvorschrift kann nur dann von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht werden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen eine „*Subject-to-tax-Klausel*“ enthält (vgl. etwa Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland). Das DBA-Indien und das DBA-Israel enthalten keine „*Subject-to-tax-Klausel*“ für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

7. Die Auslandseinkünfte des Bf. sind im Ansässigkeitsstaat Österreich ausnahmslos unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes freizustellen. Diesbezüglich kommt Österreich kein Besteuerungsrecht zu. Mangels im Inland steuerpflichtiger Einkünfte des Bf. kann der anzuwendende Progressionsvorbehalt auch zu keiner Einkommensteuerschuld führen. In Stattgebung der Beschwerde vom 24. September 2015 ist daher der angefochtene Bescheid vom 20. August 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 ersatzlos aufzuheben.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Innsbruck, am 2. September 2019