

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr._Bf., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 24.08.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 21.05.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht:

1. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer Dipl.-Ing. Bf. (vormals Bf._vorEhe, in der Folge „Bf.“) ist im Streitzeitraum bei der Arbeitgeber GmbH beschäftigt. Er bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Vom 01.01.2013 bis 28.02.2013 ist der Bf. im Rahmen des Global Graduate Programs seines Arbeitgebers nach Deutschland konzernintern entsendet. Die Tätigkeit des Bf. in Deutschland wurde im Kalenderjahr 2013 weniger als 183 Tage ausgeübt.

Von 01.01.2013 bis 28.02.2013 hat der Bf. seinen Wohnsitz in Deutschland, Berlin.

Von 01.01.2013 bis 28.02.2013 ist der Bf. in Österreich polizeilich nicht gemeldet. Ab 01.03.2013 ist der Bf. in Österreich in Adresse, polizeilich gemeldet. Der Bf. ist im Streitzeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Vergütung des Bf. wurde im Zeitraum der Entsendung von der deutschen Konzerngesellschaft getragen. Die Vergütung im Zeitraum 01.01.2013 bis 28.02.2013 in Höhe von 6.456,00 Euro wurde in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen.

2. Beweiswürdigung

Der Arbeitgeber und die Einkünfte des Bf. ergeben sich aus dem Verwaltungsakt.

Dass der Bf. im Zeitraum vom 01.01.2013 bis 28.02.2013 nach Deutschland im Rahmen des Global Graduate Programs konzernintern entsendet war, ergibt sich aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 sowie aus der Bestätigung der Konzerngesellschaft GmbH, Group HR Global Mobility, Deutschland vom 04.11.2019.

Dass der Bf. im Zeitraum vom 01.01.2013 bis 28.02.2013 einen Wohnsitz in Deutschland hatte, ergibt sich aus den Angaben des Bf. Strittig zwischen den Parteien ist, ob in diesem Zeitraum auch ein Wohnsitz in Österreich unterhalten wird und ob daher der Bf. in Österreich unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Der Bf. verweist darauf, dass er im fraglichen Zeitraum keinen Wohnsitz in Österreich unterhält und im Inland nicht polizeilich gemeldet ist. Er sei daher im Zeitraum von 01.01.2013 bis 28.02.2013 in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Die belangte Behörde verweist hingegen darauf, dass ZMR-Meldungen lediglich Indizwirkung zukomme und nicht auszuschließen sei, dass dem Bf. eine weitere ständige Wohnstätte zur Verfügung stehe (vgl. die Stellungnahme vom 10.01.2020). Die belangte Behörde gehe daher grundsätzlich von einer unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. im gesamten Streitzeitraum aus.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich:

Ob im fraglichen Zeitraum einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO in Österreich vorliegt, ist im vorliegenden Fall für die Frage des Umfangs der Steuerpflicht in Österreich irrelevant. Denn der gewöhnliche Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 2 BAO liegt jedenfalls in Österreich. § 26 Abs. 2 BAO normiert: *„Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. [...]“*. Da gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen an das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes **oder** des gewöhnlichen Aufenthalts geknüpft ist, ist der Bf. im Streitjahr 2013 im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Dies umfasst auch den Zeitraum, in denen der Bf. unter Umständen in Österreich keinen Wohnsitz unterhält.

Dass die Vergütung des Bf. im Rahmen der Entsendung von der deutschen Konzerngesellschaft getragen wurde, ergibt sich aus der Bestätigung der Konzerngesellschaft GmbH, Group HR Global Mobility, Deutschland vom 04.11.2019, wonach bestätigt wird, *„dass die kostentragende Kostenstelle aus Konzerngesellschaft Deutschland stammt“*.

Dass die Vergütung in Höhe von 6.456,00 Euro in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen wurde, ergibt sich aus dem vom Bf. beigebrachten deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 27.02.2015.

3. Erwägungen

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Änderung des Bescheides

Im vorliegenden Fall ist fraglich, ob der Republik Österreich für den Zeitraum von 01.01.2013 bis 28.02.2013 ein Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zusteht. Der Bf. argumentiert, dass mangels inländischem Wohnsitz Österreich kein Besteuerungsrecht zustehe.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der **Bf.** im Streitzeitraum 2013 aufgrund des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland jedenfalls **unbeschränkt steuerpflichtig** ist.

Es ist daher im nächsten Schritt zu untersuchen, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch das **DBA Deutschland** (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll, BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012) eingeschränkt wird.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland bedeutet der Ausdruck „*eine im 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, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. 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*“. Der Bf. ist im vorliegenden Fall durch seinen Wohnsitz in Deutschland und aufgrund des gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich **in beiden Vertragsstaaten ansässig**. Der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat wird daher gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland zuerst danach bestimmt, in welchem Vertragsstaat der Bf. eine ständige Wohnstätte hat. Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland entspricht Art. 4 Abs. 2 lit. a des OECD-Musterabkommens, weshalb dem „*bei Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung*“ zukommt (vgl. VwGH 31.07.1996, 92/13/0172 mwN). Der OECD-Musterkommentar in der zum Abschluss des DBA anzuwendenden Fassung 2000, führt zu Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD-Musterabkommen aus: „*Subparagraph a) means, therefore, that in the application of the Convention (that is, where there is a conflict between the laws of the two States) it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration*“ (vgl. OECD-Musterkommentar 2000, Art. 4 Rn 12). Im vorliegenden Fall ist es evident, dass der Aufenthalt des Bf. in Deutschland von kurzer Dauer sein soll (vgl. dazu *Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art. 4 Rn 32 mwN), weshalb die ständige Wohnstätte in Österreich liegt und damit **Österreich als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat** zu behandeln ist.

Als **Verteilungsnorm** kommt **Artikel 15 DBA Deutschland** in Frage. Art. 15 DBA Deutschland normiert:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

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

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und

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

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

(3) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass **grundsätzlich** gemäß **Art 15 Abs. 1 DBA Deutschland** Gehälter, die ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger aus unselbständiger Arbeit bezieht, **nur in Österreich** besteuert werden, **außer die Arbeit wird in Deutschland** ausgeübt. Wird die Arbeit in Deutschland ausgeübt, so dürfen die Vergütungen in Deutschland besteuert werden.

Dementgegen fällt das **Besteuerungsrecht** nach **Art 15 Abs. 2 DBA Deutschland** zurück zum **Ansässigkeitsstaat** (hier Österreich), wenn

a) der Steuerpflichtige sich in Deutschland insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffend Kalenderjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der in Österreich ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Deutschland hat.

Auf Basis der festgestellten Bezahlung der Vergütungen des Bf. durch die Konzerngesellschaft in Deutschland, ist **Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Deutschland nicht erfüllt**. Grundsätzlich erkennt der VwGH im Zusammenhang mit Art. 15 DBA CSSR, das

für den vorliegenden Fall mit dem DBA Deutschland vergleichbar ist (vgl. hierzu VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011, Rn 16), dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA CSSR und somit auch DBA Deutschland abkommensautonom auszulegen ist. Der VwGH erkennt weiters: „Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR [macht] für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig [...], 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. VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031).

Die Rechtsprechung des VwGH ist auf den vorliegenden Fall zu übertragen: Demnach **behält Deutschland das Recht zur Besteuerung** auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. An diesem Ergebnis ändert auch die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland nichts. Denn Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland findet nur auf „gewerbliche“ Arbeitskräfteüberlassung Anwendung, nicht jedoch auf jene im Konzern (vgl. *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 15 Rn 133; VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011, Rn 18 mit weiteren Nachweisen, wonach Art 15 Abs. 3 DBA eng auszulegen ist und sich nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung bezieht).

Die belangte Behörde weist jedoch in der Beschwerdeentscheidung auf den Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 vom 12.06.2014 hin und führt aus, dass dieser nicht angewendet werden könne, weil nicht klar sei, welche Position der Bf. im Rahmen der Entsendung ausübe. Entsprechend seien derartige „Training on the Job“ Entsendungen nicht als Gestellungs- oder Passiveleistungen zu werten. Das Risiko für die Ergebnisse, die durch die Arbeitnehmertätigkeit erzielt werden, würden durch den österreichischen Arbeitgeber getragen. Grundsätzlich kann von Seiten des Bundesfinanzgerichts entgegnet werden, dass der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechtsquelle darstellt, die das Bundesfinanzgericht seiner Entscheidung zu Grunde legen kann. Unabhängig davon, geht der Erlass grundsätzlich in Anlehnung der Rechtsprechung des VwGH von der Anwendbarkeit des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs aus (vgl. BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs. 1). Angewendet werden soll die Rechtsprechung aber nur auf Fälle einer echten Arbeitskräfteüberlassung, also für Passiveleistungen (BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs. 2) und nicht Aktivleistungen. Dazu zählt der Erlass Beispiele auf (vgl. BMF-010221/0362-VI/8/2014, Anhang 1, Beispiele zu 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

Beiden Beispielen zu Aktivleistungen ist gemein, dass die entsendende Person selbst Leistungen erbringt, die im Zusammenhang mit der entsendenden Gesellschaft stehen (Beispiel a): Schulungszwecke; Beispiel b) Sicherstellung, dass Marketingstrategie durchgesetzt wird). Im hier vorliegenden Fall ist der Bf. aber zur Personalentwicklung entsendet und erbringt nicht selbst Leistungen, die dem entsenden Unternehmen zuzurechnen sind. Unabhängig davon, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine Differenzierung zwischen Aktiv- und Passivleistungen aus dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA in Geltung stehenden Musterkommentars nicht. So sieht der anwendbare OECD-Musterkommentar 2010 (dazu bereits oben) im Zusammenhang mit der Arbeitgebereigenschaft lediglich einen Fall zur Missbrauchsbekämpfung vor (vgl. OECD-Musterkommentar 2010, Artikel 15, Abs. 8). Dass ein Fall des dort aufgezählten Missbrauchs im hier zu beurteilenden Fall vorliegt, wird weder von der belangten Behörde behauptet, noch ist ein solcher für das Bundesfinanzgericht ersichtlich.

Damit geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber (vgl. VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011) im hier vorliegenden Fall zu Anwendung gelangt und Deutschland das Recht zur Besteuerung der Tätigkeit behält.

Da im vorliegenden Fall sowohl Österreich als auch Deutschland aus den Vergütungen des fraglichen Zeitraums ein Besteuerungsrecht zusteht, ist die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels zu vermeiden. Gemäß Art 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland sind die **Einkünfte** des Bf. **von der Besteuerung in Österreich auszunehmen**. Gemäß Art 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland sind die **Einkünfte** jedoch **bei der Festsetzung der Steuer** für das übrige Einkommen **einzubeziehen**.

Zusammenfassend ergibt sich: Der Bf. ist gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 2 BAO in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Das einschlägige DBA Deutschland

gewährt sowohl Österreich als auch Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkünfte im Zeitraum vom 01.01.2013 bis 28.02.2013. Österreich hat die Doppelbesteuerung anhand der Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

Der Einkommensteuerbescheid ist daher abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass der Bf. im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist, ergibt sich direkt aus dem Gesetz (§ 26 Abs. 2 BAO; § 1 Abs. 2 EStG 1988). Ansonsten folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber (vgl. VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011).

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 27. Jänner 2020