

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch EHC Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Schulgasse 10, 2000 Stockerau, über die Beschwerde vom 13. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 5. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird mit Euro - 40,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, war im Jahre 2014 bei der Firma A Österreich GmbH beschäftigt und wurde in diesem von seinem Arbeitgeber vom 13.1. bis zum 30.6. als Consultant nach Deutschland entsandt. Insgesamt war er 47 Tage in Deutschland tätig.

Am 2.9.2015 brachte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2014 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In der Bezug habenden Beilage führte der Bf. u.a. aus, dass sein Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen sei und bezifferte in dieser die auf Österreich entfallenden steuerpflichtigen Bezüge mit Euro 53.859,82 sowie jene, die auf Deutschland entfielen mit Euro 14.766,43.

Mit Bescheid vom 24.11.2015 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt, wobei der Berechnung der Einkommensteuer steuerpflichtige Bezüge iHv Euro 53.859,82 zu

Grunde gelegt wurden. Zusätzlich wurden die ausländischen Einkünfte iHv Euro 14.766,43 bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) erfasst.

Mit Bescheid vom 5.2.2016 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 24.11.2015 gemäß § 299 BAO auf und führte diesbezüglich begründend aus, dass auf Grund einer Überprüfung des Bescheides und der zugrunde liegenden Unterlagen eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des im Spruch bezeichneten Bescheides festgestellt worden sei. Diese mache eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO erforderlich. Die Aufhebung werde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen seien auch nicht bloß geringfügig.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt den Erstbescheid (neue Sachentscheidung) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 und legte in diesem der Berechnung der Einkommensteuer steuerpflichtige Bezüge iHv Euro 68.626,25 zu Grunde (darin enthalten auch jene Bezüge, die auf die Arbeitstage in Deutschland entfielen). Zusätzlich wurden die ausländischen Einkünfte iHv Euro 14.766,43 bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) erfasst.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass beim Betriebsstättenfinanzamt gesplittete Jahreslohnzettel für das Jahr 2014 eingelangt seien. Aufgrund dessen sei der Auslandsschachverhalt überprüft und festgestellt worden, dass keine Steuerfreistellung in Österreich gegeben sei.

Da die Tätigkeitstage in Deutschland lediglich 47 Tage ausgemacht hätten und es sich aufgrund der Typbeschreibung um den Assignment Typ A with D&C Country handelte, also um eine Entsendung wo die Heimatgesellschaft für die Erbringung der Leistung lediglich eine Gebühr (fee) an die die D&C Gesellschaft verrechne, aber nicht die Gehaltskosten für die Auslandstätigkeit im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechne, sei kein Anwendungsfall im Sinne der VwGH-Judikatur 22.5.2013, 2009/13/0031 gegeben.

Es sei daher seitens des Betriebsstättenfinanzamtes keine Zustimmung auf ein Lohnzettelsplitting erfolgt. Progressionseinkünfte kämen daher ebenfalls nicht in Betracht.

In der mit Schreiben vom 13.4.2016, eingelangt bei Finanzamt am 15.4.2016, gegen diesen Bescheid rechtzeitig – einem Antrag 7.3.2016 auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 15.4.2016 wurde seitens des Finanzamtes Folge gegeben - erhobenen Beschwerde brachte der Bf. vor, dass das Finanzamt im Zuge der Veranlagung die durch die A Österreich GmbH berichtigten Jahreslohnzettel nicht berücksichtigt habe. Bei der Entsendung des Bf. habe es sich um eine solche des Typs A (Direction & Control Germany) gehandelt. Laut A Entsendungspolicy sei diese Entsendung zum ausschließlichen Vorteil jener Gesellschaft,

welche die Leitung und Kontrolle über den zu erbringenden Auftrag habe. Diese Gesellschaft (Deutschland) fordere die Entsendung an.

Gemäß der Bescheidebegründung habe das Finanzamt die Stellung bezogen, dass die deutsche Gesellschaft während der Entsendung nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu sehen sei. Das Finanzamt habe die verrechnete Gebühr nicht als Kostenweiterverrechnung anerkannt.

Gemäß den Informationen des Bf. bestehe die verrechnete „Gebühr“ aus den Kosten für den entsandten Mitarbeiter plus einem „Mark-up“.

Da sich der einzige Wohnsitz des Bf. im Jahr 2014 in Österreich befunden habe, habe Österreich gem. Art. 4 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Bf. Deutschland habe als Tätigkeitsstaat gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland anhand der lokalen Auslegung des Arbeitnehmerbegriffes das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte, welche die Arbeitstage in Deutschland betreffen.

Österreich sei als Ansässigkeitsstaat gem. Art. 23 Abs. 2 lit. a des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens zur korrespondierenden Steuerfreistellung verpflichtet.

Da im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung sämtliche Bezüge der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden seien, sei eine Lohnzettelkorrektur durchgeführt und die Bezüge, welche die Arbeitstage in Deutschland betreffen, steuerfrei gestellt worden. Diese seien in der Arbeitnehmerveranlagung unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt worden.

Der Bf. übermittelte mit gleichem Schreiben die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung, die berichtigten Lohnzettel 2014, dessen Kalenderaufzeichnungen sowie als Besteuerungsnachweis dessen deutsche Steuererklärung und dessen deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014.

Am 2.6.2016 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung und führte in der diesbezüglichen Begründung wörtlich wie folgt aus:

Gemäß Art 15 Abs 2 OECD-Musterabkommen sind Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, wenn der Empfänger sich im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt und endet, aufhält und die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist, und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel ist im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberberei­genschaft 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. Dies gilt jedoch 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.

In Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftigten ("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-Tagefrist 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 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.

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. Im Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung (reine Passivleistung) verbleibt daher im Rahmen der Anwendung des österreichisch-deutschen DBA bei Nichtüberschreiten der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat der grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte. Die Entsendung im vorliegenden Fall wurde seitens des Finanzamtes als reine „Passivleistung“ qualifiziert. Die 183-Tage-Klausel ist daher anwendbar (vgl. VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031).

Eine (weitere) Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes bestätigt diese Ansicht und ergänzt (sinngemäß):

"Hinzu kommt, dass keinerlei konkrete vertragliche Anhaltspunkte vorliegen, was wirklich weiterverrechnet wurde, wenn in der Beschwerde ausgeführt wird „gem. unseren Informationen besteht die verrechnete Gebühr aus Kosten für den entsandten Mitarbeiter + einem Mark-up“. Vertragliche Informationen sind dazu nicht aktenkundig.

Hinzuweisen wäre auch auf den Umstand, dass die Tätigkeitstage im Ausland nicht einmal zwei Monate umfasst haben. Aus Sicht der OECD soll das Ausmaß der „Integration“ des Arbeitnehmers entscheidend auf die Arbeitgeberqualifikation sein. Vom zeitlichen Zusammenhang her kann man nach ha Auffassung jedenfalls nicht von einer Integration im

Tätigkeitsstaat Deutschland sprechen (47 Arbeitstage gegenüber 55 Arbeitstagen in Österreich während der Entsendung). Unabhängig davon, geht der deutsche Steuerbescheid von einer um ca. 5.000 Euro niedrigeren Bruttolohnsumme aus als die Bruttolohnsumme laut Auslandslohnzettel, die im Inland steuerfrei gestellt werden sollte, ausmacht." Ein Ersuchen um Erstattung von in Deutschland zu Unrecht bezahlter Steuer obläge dem Beschwerdeführer.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bf. zunächst wiederholend vor, dass er vom 13.1.2014 von seinem Arbeitgeber befristet bis zum 30.6.2014 von Österreich nach Deutschland entsandt worden sei und dort auf Entsendung des Typs A (Direction&Control Germany) gewesen sei. Diese Entsendung sei zum ausschließlichen Vorteil jener Gesellschaft, die die Leitung und Kontrolle über den zu erbringenden Auftrag habe, erfolgt. Diese Gesellschaft (A Deutschland) habe die Entsendung angefordert. In der Anlage werde eine Kopie der Beschreibung des Entsendungstyps A (Direction&Control Host Country) übermittelt.

Deutschland habe als Tätigkeitsstaat gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland anhand der lokalen Auslegung des Arbeitnehmerbegriffes das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte, welche die Arbeitstage in Deutschland betreffen.

Die Begründung zur BVE gebe im Wesentlichen den vom BMF veröffentlichten Erlass vom 12.6.2014 wieder (BMF-0120221/0362-VI/8/2014). Die für die korrekte Beurteilung des steuerlichen Sachverhaltes ausschlaggebenden Passagen seien jedoch nicht erwähnt worden. Absatz 3 der Begründung gebe den 3. Absatz des o.e. Erlasses wieder: „...Kann eine steuerliche Erfassung im Beschäftigerstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, ist davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt ist.“

Auf diese entscheidende Passage sei das Finanzamt in seiner Begründung nicht eingegangen. Da dem Finanzamt der deutsche Steuerbescheid für 2014 vorliege, sei somit iSd Erlasses ein Besteuerungsnachweis erbracht worden. Somit sei davon auszugehen, dass der Tätigkeitsstaat – Deutschland – den Beschäftiger als Arbeitgeber iSd abkommensrechtlichen 183-Tageklausel werte.

Absatz 4 der Begründung gebe den 5. Absatz des Erlasses – nicht vollständig – wieder. Das Finanzamt sei in diesem Zusammenhang nicht darauf eingegangen, dass „im Fall der konzerninternen Personalgestellung die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage gilt.“ Es handle sich im gegenständlichen Fall um eine konzerninterne Personalgestellung. Es werde zudem vom Finanzamt richtigerweise festgehalten, dass es sich um eine Passivleistung handelte. Laut Finanzamt sei die 183-Tageklausel daher anwendbar. Dies widerspreche jedoch sowohl dem Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013, 2009/13/0031 als auch dem o.e. Erlass. Bei Passivleistungen sei die 183-Tageklausel nicht anwendbar. Würde diese bei Vorliegen einer Passivleistung Anwendung finden, wären sowohl das VwGH-

Erkenntnis als auch der BMF-Erlass zur Klärung/Erläuterung derartiger Sachverhalte nicht notwendig gewesen.

Außerdem sei auf den Erlass des BMF vom 27.4.2006, BMF-01221/0225-IV/4/2006, wonach Deutschland in Fällen konzerninterner Personalüberlassung darauf bestehe, dass das beschäftigende Konzernunternehmen (A Deutschland) als steuerlicher Arbeitgeber gelte, wenn die Überlassungszeit drei Monate übersteige, zu verweisen. Der Bf. sei vom 13.1. bis zum 30.6. 2014 nach Deutschland entsandt worden. Die Überlassungszeit übersteige somit die Vorgabe von drei Monaten.

Da die 183-Tageklausel im vorliegenden Fall gemäß VwGH-Erkenntnis und Erlass des BMF nicht anwendbar sei und der wirtschaftliche Arbeitgeber des Entsandten die A Deutschland sei, habe Deutschland als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland das Besteuerungsrecht auf jenen Teil der Bezüge, der auf die während des Entsendungszeitraumes in Deutschland verbrachten Arbeitstage entfalle.

Zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes werde in der Anlage die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 sowie die Aufstellung der Anwesenheitstage des Bf. während des Zeitraumes der Entsendung übermittelt. Angemerkt wird, dass in dieser Beilage auch ein als „A Corporate Documents, Corporate Instruction FIN 137 – Attachement“ bezeichnetes Schriftstück enthalten ist.

Mit Vorlagebericht vom 28.6.2016 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und führte in der dort erstellten Stellungnahme u.a. aus, dass die Nachweisführung in der Kostentragung unklar sei. Die Beschwerdeausführungen beschränkten sich auf Erläuterungen zu verschiedenen Entsendungstypen. Ob und in welcher Form die Kosten tatsächlich weiterverrechnet worden seien, sei dem Finanzamt nicht evident. Konkrete Nachweise (in welcher Form auch immer) seien auch dem Vorlageantrag nicht angehängt.

Ein Nachweis für die wirtschaftliche Arbeitgeberbereignschaft der deutschen Gesellschaft im Sinne einer Kostenweiterbelastung (Kostenweiterverrechnung durch die verrechnete Gebühr) wurde bis dato nicht erbracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. war im Jahre 2014 Dienstnehmer der A Österreich GmbH. Vom 13.1.2014 bis zum 30.6.2014 wurde er von seinem Arbeitgeber nach Deutschland entsandt. Dabei handelte es sich um eine sog. Entsendung "*Type A with D&C country*", im Rahmen welcher es zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland kam.

Von den insgesamt 102 Arbeitstagen entfielen 47 auf die Tätigkeit in Deutschland. Die darauf entfallenden Einkünfte betrugen Euro 14.766,43.

Während der Entsendung wurde der Wohnsitz in Österreich beibehalten, der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestand weiterhin in Österreich.

Der Bf. beantragt die Steuerfreistellung jener Bezüge, die auf die in Deutschland ausgeübten Arbeitstage entfallen.

Beweiswürdigung:

Unstrittig ist, dass der Bf. vom 13.1.2014 bis zum 30.6.2014 von der A Österreich GmbH nach Deutschland entsandt worden ist und dass von den insgesamt 102 Arbeitstagen 47 auf die Tätigkeit in Deutschland entfielen. Ebenso unstrittig ist, dass der Wohnsitz des Bf. in Österreich beibehalten wurde und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte.

Die Feststellung, dass es im Rahmen der gegenständlichen Entsendung zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland gekommen ist, sodass die wirtschaftliche Kostentragung beim der österreichischen Arbeitgeber verblieben war, ergibt sich daraus, dass ein konkreter Nachweis über die Kostenweiterbelastung bzw. die Weiterverrechnung der bezahlten Bezüge an die deutsche Gesellschaft vom Bf. nicht erbracht wurde.

Den vorgelegten Unterlagen (*Corporate Instruction FIN 137 - Attachement C*) kann nicht entnommen werden, dass die Lohnkosten des Bf. vom inländischen Arbeitgeber der deutschen Gesellschaft weiterverrechnet wurden. Zwar ist den vorgelegten Erläuterungen (*Corporate Instruction FIN 137, Assignments for the prime benefit of the Country that has direction and control over the GBS Client engagement (Type A with D&C country)*), welche den gegenständlichen Entsendungsvertragstyp näher beschreiben, zu entnehmen, dass dieser Typ von Entsendung zum ausschließlichen Vorteil jener Gesellschaft erfolgt, welche die Leitung und Kontrolle über den zu erbringenden Auftrag hat und dass die Heimatgesellschaft für die Erbringung der Leistungen eine Gebühr (*fee*) an die D&C Gesellschaft verrechnet, doch erfolgte kein Nachweis dafür, dass die Lohnkosten für den entsendeten Bf. im Sinne des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes von der deutschen Gesellschaft getragen wurden; insbesondere ist der Bf. den Nachweis für sein Vorbringen, dass die verrechnete Gebühr aus den Kosten für den entsandten Mitarbeiter plus einem "Mark-up" bestanden haben soll, schuldig geblieben.

Daher sowie vor dem Hintergrund des Umstandes, dass der Bf. den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach keinerlei konkrete vertragliche Anhaltspunkte vorlägen, was wirklich weiterverrechnet worden sei, sowie den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht, ob und in welcher Form die Kosten tatsächlich weiterverrechnet worden seien,

nicht evident sei und wonach konkrete Nachweise dem Vorlageantrag auch nicht angehängt worden seien, nicht entgegnet, durfte das Bundesfinanzgericht die Sachverhaltsfeststellung, wonach es bei der gegenständlichen Entsendung zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland kam, gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen. Dem Vorlagebericht kommt wie etwa einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. BFG 6. 7. 2016, RV/5101257/2015; BFG 12. 11. 2015, RV/5101378/2015). Hält der Beschwerdeführer, dem der Vorlagebericht zuzustellen ist (§ 265 Abs. 4 BAO), diesen für unzutreffend, wird er sich zeitgerecht dazu zu äußern haben. Eine derartige Äußerung ist nicht erfolgt.

Rechtslage:

Gemäß Art. 3 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Deutschland), BGBl III 182/2002, hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, 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.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland bedeutet der Ausdruck "eine im 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.

Gemäß Abs. 2 lit. a gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, 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).

Art. 15 DBA-Deutschland lautet:

"Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem

Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaatausgeübt. 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 Vertragsstaatansässige 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.

(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."

Erwägungen:

Da der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich für die Dauer seiner Auslandsentsendung beibehalten und sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in Österreich befunden hat, war er gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des DBA-Deutschland im Streitjahr in Österreich ansässig.

Es ist daher zu prüfen, ob die das im Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland normierte Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangt.

Da sich der Bf. im Jahr 2014 insgesamt weniger als 183 Tage in Deutschland aufgehalten hat, ist die Voraussetzung des Abs. 2 lit. a jedenfalls gegeben.

Dass die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen worden wären, die der Arbeitgeber im anderen Staat hatte, wurde vom Bf. im gesamten Verfahren nie behauptet und ergaben sich auch laut Aktenlage keinerlei Hinweise darauf.

Hinsichtlich der Frage, ob die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht im anderen Staat ansässig war, ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren die Sachverhaltsermittlungen ergaben, dass die A Österreich GmbH im Rahmen der Entsendung nach *"Type A with D&C Country"* zwar eine "Gebühr" an die aufnehmende Gesellschaft verrechnet, aber ein Nachweis über deren Höhe bzw. dafür, dass die auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Kosten tatsächlich (allenfalls auch in Form

einer "Gebühr") an die deutsche Gesellschaft weiterverrechnet wurden, nicht vorgelegt wurde. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, ausgesprochen, dass für die Qualifikation als Arbeitgeber in Bezug auf abkommensrechtliche Bestimmungen die wirtschaftliche Kostentragung der Vergütungen als maßgebliches Kriterium heranzuziehen ist (vgl. auch VwGH vom 31.7.2013, 2010/13/0003 und vom 26.03.2014, 2010/13/0089).

Vor dem Hintergrund der Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland und der vorangeführten Rechtsprechung des VwGH ist beim vorliegenden Sachverhalt davon auszugehen, dass die A Österreich GmbH die Arbeitgeberfunktion im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland gegenüber dem Bf. beibehalten hat. Die Vergütungen wurden nicht von einem Arbeitgeber getragen, der im anderen Staat (= Deutschland) ansässig war. Es ist daher von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht Österreichs auszugehen.

Abschließend ist hinsichtlich des die Erlässe des BMF vom 12.6.2014, BMF-01221/0225-IV/4/2006 sowie vom 27.4.2006, BMF-01221/0225-IV/4/2006, betreffenden Vorbringens des Bf. darauf zu verweisen, dass die Verwaltungspraxis bzw. die entsprechenden Ausführungen in Erlässen der Verwaltung keine für das Gericht maßgeblichen Rechtsquellen darstellen.

Zulässigkeit einer Revision:

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

Im vorliegenden Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Welchem Unternehmen die wirtschaftliche Kostentragung im konkreten Fall zukommt, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. September 2021