

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. VN. NN. in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch Stb. GmbH, N1 Straße Nr., PLZ W., über die Beschwerde vom 4. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes S. V. (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 14. November 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage beigegebenen *Berechnungsblatt* zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) war im Jahr 2014 im Zeitraum 1.1. bis 30.11.2014 bei der Firma A.Y 1 ***5*** GmbH in Österreich angestellt. Ab 1.12.2014 war der Bf. bei der Rechtsnachfolgerin, ***8*** A GmbH angestellt. Er verfügte im Jahr 2014 über einen inländischen Wohnsitz und war in Österreich ansässig.

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde in den Jahren 2013 und 2014 mit Entsendungsverträgen von seinem Arbeitgeber in Österreich zu Baustellen ins Ausland entsandt.

Beschäftigung in Mexiko:

Mit Entsendungsvertrag vom 02.05.2013 wurde er zu einer Baustelle nach Mexiko entsandt (Mechanik-Überwacher). Der Arbeitgeber hat mit Schreiben vom 18.02.2014 diese Entsendung

bis 15.04.2014 verlängert.

Gesamte Entsendungsperiode: 17.06.2013 - 15.04.2014

Beschäftigung in China:

Der Bf. wurde mit Entsendungsvertrag vom 12.05.2014 in der Zeit vom 25.05.2014 bis 30.10.2014 (160 Tage) nach China entsandt.

Dazu führte er aus, dass es sich beim Projekt ***3*** ***4*** um eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 3a DBA gehandelt habe, welche mehr als sechs Monate bestanden hat. Der Bf. war Baustellenleiter (Site Manager). Vereinbart wurde, dass der Bf. aufgrund der abgehaltenen Baustelleneröffnungssitzung (Besprechung) dieses Projekt zu leiten hat und zu seinem monatlichen Bruttogehalt einen Auslandsbezug mit Überstundenpauschale erhält.

Einkommensteuerbescheid 2014:

Das Finanzamt setzte mit Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2016 ausgehend von einem Einkommen iHv € 116.218,75 die Einkommensteuer iHv. € 39.843,00 fest.

Beim Einkommen wurden die *Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug* iHv € 95.963,01 beim Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 116.278,75 miterfasst und der Besteuerung zugrunde gelegt.

Beschwerde vom 17. November 2016:

In der Beschwerde vom 17.11.2016 führte der Bf. aus, dass die ausländischen Einkünfte, entfallend auf die Tätigkeiten in China und in Mexiko als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug zu berücksichtigen sind. Beantragt wurde:

„Ich beantrage die ausländischen Einkünfte gemäß Auslandslohnzettel (L08) 2014 entfallend auf die Tätigkeit in China und Mexiko gemäß Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich – China und Mexiko unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.“

Zum Sachverhalt wurde erklärt, dass er im Jahr 2014 von seinem Arbeitgeber vom 04.01.2014 bis 15.04.2014 nach Mexiko und vom 25.05.2014 bis 30.10.2014 nach China entsendet worden sei. Wörtlich wurde ausgeführt:

„Da die Gehaltskosten aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgeber-Prinzips in Mexiko und der Tätigkeit auf einer Betriebsstätte in China weiterbelastet wurden, sind diese in Mexiko und in China steuerpflichtig. Während der Entsendung habe ich meinen österreichischen Wohnsitz beibehalten. Demzufolge blieb der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen während meiner Entsendung weiterhin Österreich.“

Für die Periode der Entsendungen habe er das Gehalt vom Arbeitgeber in Österreich bezogen.

Gemäß Artikel 14 DBA Österreich-Mexiko und Artikel 15 DBA Österreich-China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wären die Einkünfte aufgrund der Befreiungsmethode unter

Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Die Gehaltskosten seien aufgrund des *wirtschaftlichen Arbeitgeberprinzips* weiter belastet worden, sodass diese in Mexiko und China steuerpflichtig sind.

Vorhalt vom 23. Jänner 2017:

Das Finanzamt ersuchte mit Schriftsatz den Bf. um Bekanntgabe jener Punkte des Bescheides, die angefochten werden.

Schriftsatz vom 1. Februar 2017:

Mit Schriftsatz vom 1. Februar 2017 übermittelte der Bf. nochmals die Beschwerde; eine Aufstellung der Arbeitstage, sowie das Formular L 34 betreffend Pendlerpauschale und Pendlereuro.

Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juli 2017:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juli 2017 die Beschwerde als unbegründet ab, weil sich beide Auslandseinsätze über nicht mehr als 183 Tage erstreckt hätten. Rechtlich wären sowohl Artikel 14 Abs. 2 DBA Mexiko als auch Artikel 15 Abs. 2 DBA China erfüllt. Dem Ansässigkeitsstaat Österreich stehe das Besteuerungsrecht zu.

Vorlageantrag vom 23. August 2017:

Im Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass die Gehaltskosten aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgeber-Prinzips in Mexiko und der Tätigkeit auf einer Betriebsstätte in China weiterbelastet worden wären und daher in Mexiko und China steuerpflichtig gewesen sind. Die Einkünfte wären aufgrund der Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Schriftlicher Vorhalt vom 7. September 2017:

Mit schriftlichem Vorhalt wurde um Bekanntgabe der Tätigkeit, die Bf. ausgeübt hat, und um Beischaffung eines Besteuerungsnachweises ersucht.

Zu Tätigkeit in Mexiko wurde ersucht:

- a) welche Tätigkeiten übte der Bf. aus?*
- b) Es wird ersucht, sie steuerliche Erfassung im Beschäftigerstaat durch einen Besteuerungsnachweis zu dokumentieren!*

Zur Tätigkeit in China wurde ersucht:

- „a) Diesbezüglich wird ersucht, die Gewinnermittlung und damit die aufwandsmäßige Erfassung der Vergütungen des Bf. im Rechenwerk der Betriebsstätte in China offen zu legen*

b) allfällige Vertragsvereinbarungen zwischen dem österreichischen Arbeitgeber und der Betriebsstätte mögen vorgelegt werden.“

Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 115 BAO bei Auslandssachverhalten wurde hingewiesen.

Vorhaltsbeantwortung vom 13. Oktober 2017:

Der Bf. übermittelte mit Schriftsatz vom 13.10.2017;

- den Entsendungsvertrag für Mexiko;
 - die Abrechnung mit der Gesellschaft vor Ort vom 28.07.2014;
 - den Besteuernachweis in Mexiko („CDPE“)
- zum Beweis dafür, dass die Vergütungen weiterverrechnet und in Mexiko versteuert worden sind. Hinsichtlich der Tätigkeit liege eine Passivleistung/Arbeitskräfteüberlassung vor.

Zur Tätigkeit in China führte der Bf. aus, dass es sich beim Projekt ***3*** ***4*** in China um eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 3 a DBA AT-CN gehandelt habe, die mehr als sechs Monate bestanden hat (Supervision vor Ort mehr als 6 Monate). Dementsprechend waren alle entsendeten Mitarbeiter ab dem ersten Tag ihres Einsatzes auf der Betriebsstätte in China steuerpflichtig.

Zur Aufwandstragung der Lohn- und Gehaltskosten wurde vorgebracht, dass die Gewinnermittlung für die Betriebsstätte nicht mittels einer direkten Gewinnermittlungsmethodik (tatsächliche Erlöse abzüglich tatsächlicher Aufwendungen), sondern mittels einer indirekten pauschalen Gewinnermittlungsmethodik erfolge. Die Methodik sei wie folgt:

„Umsatz der Betriebsstätte (= Ausgangsrechnungen, die für die Onshore-Supervision gelegt werden) abzüglich einem pauschalen 70-80%tigen Betriebsausgabenabzug (soll alle Aufwendungen, wie zB Löhne, Gehälter, etc. die durch die Betriebsstätte anfallen abdecken [z. Bsp.: auch das Gehalt von Herrn Nname im Entsendungsraum]). Somit wurden die Gehaltsaufwendungen über den pauschalen Betriebsausgabenabzug angesetzt.“

Vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte gebe es nicht, weil die Betriebsstätte kein eigenes Rechtssubjekt sei und daher solche Vereinbarungen nicht abgeschlossen werden können.

Vorgelegt wurden:

- Entsendungsvertrag vom 12.05.2014 (Funktion: Baustellenleiter - Site Manager);
- Auszug aus dem SAP zum Nachweis, dass für die Betriebsstätte Umsatz-, Körperschaft- sowie Quellensteuern bezahlt wurden;
- monatliche Steuererklärungen Mai bis Oktober 2014 in chinesischer Sprache zum Nachweis dafür, dass für den Bf. Einkommensteuer gezahlt worden ist.

Insgesamt verbrachte der Bf. im Jahr 2014 205 Arbeitstage im Ausland und 24 Arbeitstage zuzüglich 47 Urlaubstage in Österreich.

Schriftlicher Vorhalt vom 05.12.2022 an das Finanzamt:

Mit schriftlichem Vorhalt vom 5.12.2022 teilte das BFG die Rechtslage und Rechtsansicht dem Finanzamt mit und ersuchte das FA um entsprechende Stellungnahme.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.12.2022:

Das Finanzamt räumte in seiner Stellungnahme vom 6.12.2022 ein, dass die Einkünfte betreffend die Auslandstätigkeit in Mexiko unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind.

Hinsichtlich der Einkünfte in China führte das Finanzamt aus, dass der Bf. weniger als 183 Tage aufhältig gewesen sei und die Vergütungen vom Arbeitgeber in Österreich (Ansässigkeitsstaat) gezahlt wurden. Lohnsteuerabfuhr in China wären nicht geeignet, die Vorgaben gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA zu ersetzen.

Stellungnahme des Bf. vom 30.01.2023:

Der Bf. übermittelte in seiner Stellungnahme vom 30.01.2023 Auszüge aus

- dem Lohnkonto des Jahres 2014,
- den Reisekalender 2014 und
- Aufstellung der steuerlichen Bezüge 2014.

Zu den Unterlagen wurde ausgeführt:

„Der Arbeitnehmer blieb weiterhin in Österreich angestellt und wurde auf der österreichischen Lohnverrechnung seines Arbeitgebers abgerechnet. Eine entsprechende Freistellung der Einkünfte, die im Ausland steuerpflichtig sind, ist bereits unterjährig vom Arbeitgeber erfolgt. Für jene Gehaltsbestandteile, die in Österreich steuerpflichtig sind, wurde die Steuerbelastung in Österreich berechnet und dem Finanzamt abgeführt.“

Es wurde ausgeführt, dass der Arbeitgeber sämtliche Bezüge eines Mitarbeiters dem jeweiligen Land zur Verfügung stelle, um die Versteuerung nach lokalen Maßgaben zu erstellen.

Der Bf. führte aus, dass in beiden Fällen Mexiko bzw. China nach den anzuwendenden DBAs das Besteuerungsrecht gehabt haben und legte zum Nachweis dafür nochmals die monatlichen Einkommensteuererklärungen China und die getroffenen Vereinbarungen bezüglich Mexiko vor. Die Gehaltskosten wären vom österreichischen Arbeitgeber aufgrund des *wirtschaftlichen Arbeitgeberprinzips* in Mexiko und der Tätigkeit auf einer Betriebsstätte in China weiterbelastet worden. Demnach wären die Einkünfte, welche im Steuerbescheid als

„Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ behandelt werden, unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Einkünfte in Mexiko stehe fest, dass der Bf. über einen Zeitraum von 12 Monaten mehr als 183 Tagen gearbeitet hat. Der Arbeitgeber hat die Vergütungen der Gesellschaft in Mexiko weiterverrechnet und legt den Besteuernachweis in Mexiko („CDPE“) zum Beweis dafür vor, dass die Vergütungen weiterverrechnet und in Mexiko versteuert worden sind.

Daher wären die im Jahr 2014 bezogenen Einkünfte aus Mexiko unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Einkünfte in China wurde auf die pauschale Gewinnermittlung als Grundlage der Besteuerung der Betriebsstätte verwiesen. Daher habe die Betriebsstätte die Kosten wirtschaftlich getragen.

Schriftlicher Vorhalt vom 04.04.2023 an den Bf.:

Das BFG übermittelte mit Schriftsatz vom 04.04.2023 die Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.12.2022.

Eingabe vom 08. Juli 2024:

Mit schriftlicher Eingabe vom 8. Juli 2024 übermittelte der Bf. nochmals die monatlichen Einkommensteuerklärungen zum Nachweis dafür, dass der Bf. vom ersten Tag in China einkommensteuerpflichtig gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im Jahr 2014 im Zeitraum 1.1. bis 30.11.2014 bei der Firma A.Y 1 ***5*** GmbH in Österreich angestellt. Im Dezember 2014 war er bei der Firma Fa. Nr.2 GmbH angestellt. Er verfügte über einen inländischen Wohnsitz und war in Österreich ansässig.

Der arbeitsrechtliche Vertrag bestand zwischen dem Arbeitgeber im Ansässigkeitsstaat und dem Beschwerdeführer. Der Entsendung liegt eine Entsendungsvereinbarung zugrunde. Das Gehalt mitsamt den Auslandsbezügen wurde gesondert in der Entsendungsvereinbarung geregelt.

Das Gehalt wurde – einschließlich des auf die Tätigkeiten im Ausland entfallenden Anteils – vom Arbeitgeber in Österreich (Ansässigkeitsstaat) ohne Einbehaltung von Lohnsteuer ausbezahlt.

Beschäftigung in Mexiko ab 02.05.2013:

Mit Entsendungsvertrag vom 02.05.2013 wurde er zu einer Baustelle nach Mexiko entsandt (Baustellenleitung). Gesamte Entsendungsperiode:
Zeitraum 17.06.2013 - 15.04.2014 (Projekt ***1***/Mexiko).

Der Entsendung lag der Einzelauftrag zur grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung innerhalb des Konzerns zwischen dem Arbeitgeber A.Y 1 ***5*** GmbH als Anbieter („provider“) und A.Y Y in Mexiko als Mieterin („lessee“) zugrunde. Die A.Y 1 GmbH hat mit Rechnung vom 28.07.2014 die Gehaltskosten für 11/2013 bis 04/2014 der Gesellschaft vor Ort weiterverrechnet.

Der Bf. wurde in seiner Funktion als Baustellenleiter entsandt und war organisatorisch, hierarchisch in die Gesellschaft vor Ort eingebunden.

Ab dem 16.04.2014 war der Bf. wieder in Österreich beschäftigt.

Beschäftigung in China ab 25.05.2014:

Der Bf. wurde laut Entsendungsvertrag vom 12.05.2014 in der Zeit vom 25.05.2014 bis 30.10.2014 (160 Tage) nach China zu einer Betriebsstätte (Baustelle) entsandt.

Dabei handelte es sich um eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA beim Projekt ***3*** ***4***, welche mehr als sechs Monate bestanden hat. Schriftlich wurde dazu ausgeführt, dass das Projekt zwischen A.Y 1 und ***3*** A..B Ltd in China am 3.10.2013 unterzeichnet worden ist. Die Endabnahme durch den Kunden sei am 25.08.2015 erfolgt und habe die Betriebsstätte 15 Monate bestanden. Der Bf. war Baustellenleiter (Site Manager). Er war für die Leitung und Koordinierung der Baustelle beim Projekt ***3*** ***4*** verantwortlich (Entsendungsvereinbarung).

Für die Betriebsstätte wurden in China Umsatz-, Körperschafts- und Quellensteuern abgeführt (Auszug SAP).

Der Bf. bezog sein Gehalt und seine Bezüge weiterhin vom Arbeitgeber in Österreich.

Die monatlichen Einkommensteuererklärungen in China wurden zum Nachweis dafür vorgelegt, dass der Bf. das für die Tätigkeit bezogene Gehalt in China versteuert hat.

Der Arbeitgeber hat dem Bf. die Leitung entsprechend der Baustelleneröffnungssitzung (Besprechung) für das Projekt übertragen.

Die Entsendung erfolgte im Interesse des Arbeitgebers und der Betriebsstätte als Unternehmen vor Ort im Rahmen des Gesamtprojektes. Der Bf. war organisatorisch als Baustellenleiter an der Spitze des Unternehmens über mehrere Monate in den Ablauf der Betriebsstätte beim Gesamtprojekt ***3*** ***4*** eingegliedert.

Damit war der Bf. beauftragt, die Betriebsstätte seines Arbeitgebers in China zu leiten, um eine vertraglich vereinbarte Werkleistung zu liefern. Funktionell war er in den Betrieb der Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtprojektes *****3*** ***4***** eingegliedert.

China behandelte die Betriebsstätte als Arbeitgeber, sodass ab den ersten Tag der Entsendung monatliche Einkommensteuererklärungen eingereicht und Einkommensteuer abgeführt wurde (Art. 15 Abs. 1 DBA).

2. Beweiswürdigung

Unstrittig sind die Entsendungen, deren Dauer und der Umstand, dass die Lohnzahlungen vom Arbeitgeber in Österreich geleistet wurden. Der Bf. und der zivile Arbeitgeber sind in Österreich ansässig. Die Gehaltszahlungen und Vergütungen wurden für den Auslandseinsatz in Mexiko weiterverrechnet. Hinsichtlich der Betriebsstätte China gab es keine vertraglichen Vereinbarungen, weil es sich bei der Betriebsstätte um keine juristische Person gehandelt hat (Email vom 13.10.2017).

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat, unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind.

A. DBA Österreich-Mexiko:

Artikel 14 lautet:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 15, 17 und 18 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 innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und*
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.*

Artikel 22

(1) ...

(2) Im Falle Österreichs wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Mexiko besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.*
- b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die gemäß den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 und 12, Artikel 13 Absätze 2 und 3 und Artikel 20 Absatz 3 in Mexiko besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der mexikanischen Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat 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."*

B. DBA Österreich – China:

„Artikel 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

...

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Vertragsstaats über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Artikel 5 lautet: Betriebsstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfaßt insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,*
- b) eine Zweigniederlassung,*

- c) eine Geschäftsstelle,*
- d) eine Fabrikationsstätte,*
- e) eine Werkstätte und*
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

(3) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfaßt ferner:

- a) eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn die Dauer der Bauausführung, Montage oder Aufsichtstätigkeit sechs Monate überschreitet;*
- b) das Erbringen von Dienstleistungen, einschließlich von Leistungen auf dem Gebiet der Beratung, seitens eines Unternehmens eines Vertragsstaats durch Angestellte oder anderes Personal im anderen Vertragsstaat, wenn diese Tätigkeiten (für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt) länger als insgesamt sechs Monate innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums andauern.*

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen der Absätze 1 bis 3 gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;*
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, daß die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.*

(5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig und besitzt sie die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es im erstgenannten Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(6) Ein Unternehmen eines Vertragsstaats wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es

eine Betriebstätte im anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Sind die Tätigkeiten dieses Vertreters jedoch ausschließlich oder fast ausschließlich für dieses Unternehmen bestimmt, wird er nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes angesehen.

(7) Allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebstätte der anderen.

Artikel 15 - Unselbständige Arbeit:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Vertragsstaat 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 Vertragsstaat 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 Steuerjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in diesem anderen Vertragsstaat hat.“

Gemäß Art 24 Abs. 2 lit a DBA China nimmt Österreich Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die in China nach diesem Abkommen besteuert werden dürfen, diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Österreich darf jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person Einkünfte, die von der Besteuerung ausgenommen sind, einbeziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers zum Ausdruck gebracht:

"Dabei ließ sie (Anmerkung: die belangte Behörde) 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 schmälert 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. 141f, 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, SWK 2010, S. 3ff).

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

Mit Erkenntnissen VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003, und VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit den gleichlautenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Italien und Österreich seine im vorzitierten Erkenntnis dargelegte Ansicht bestätigt.

Nach Giesinger (SWI Heft Nr. 1/2010, 3) besteht der Zweck der OECD Regelung darin, dass der Einsatzstaat durch die Anerkennung der Kostentragung durch die Tochter oder eine Betriebsstätte eine Gewinnminderung bei den Arbeitgeberereinkünften oder der Betriebsstätte des Arbeitgebers hat.

Daher soll der Einsatzstaat korrespondierend dazu das Besteuerungsrecht des Arbeitnehmers haben.

Schriftlich führt er aus:

„In der Annahme, dass bei einer Entsendung der österreichischen Muttergesellschaft an die Tochter der Arbeitnehmer im Interesse der ausländischen Tochtergesellschaft arbeitet, kommt

der Arbeitserfolg des entsendeten Dienstverhältnisses nicht mehr unmittelbar dem formalen Arbeitgeber, sondern dem Gestellungsnehmer zugute. Dies hat zur Folge, dass im Fall einer Arbeitnehmergestellung der ausländischen Konzerngesellschaft eine Gestellungsvergütung entsprechend den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen anzulasten ist.

Dadurch trägt die ausländische Konzerngesellschaft oder die Betriebsstätte die Vergütungen des entsendeten Arbeitnehmers, sodass der Tätigkeitsstaat gem. Art. 15 Abs. 1 das Besteuerungsrecht hat. Letztlich ist die inländische Mutter in diesem Kontext nur „Zahlstelle“.

Ob dem Einsatzortstaat oder dem Ansässigkeitsstaat bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit das Besteuerungsrecht zusteht, ist rechtens ausschließlich nach DBA-Recht und nicht nach innerstaatlichem Steuerrecht zu lösen. Das DBA-Recht steht als lex specialis in der Rangordnung des Rechts über dem „einfachen“ Gesetzgeber.“

Laut Aigner /Kofler/Tumpel, DBA Doppelbesteuerungsabkommen², III. Abschnitt, Artikel 15, Rz 47, (Kommentar) werden Vergütungen unter nachstehenden Voraussetzungen von einer Betriebsstätte getragen:

„Die Vergütungen werden dann „[...] von einer Betriebsstätte getragen [...]“, wenn die Zahlungen wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nicht entscheidend ist, wer die Vergütungen ausbezahlt oder wer die Vergütungen in seiner (Teil-)Buchführung abrechnet. Es kommt auch nicht darauf an, dass die Vergütungen zunächst von der Betriebsstätte ausgezahlt und später vom Stammhaus erstattet werden. Ebenso ist irrelevant, wenn zunächst eine vom Stammhaus ausgezahlte Vergütung später der ausländischen Betriebsstätte angelastet wird. Entscheidend ist allein, ob und ggf in welchem Umfang die Tätigkeit des Arbeitnehmers nach dem jeweiligen DBA der Betriebsstätte nach Maßgabe des Art 7 (bzw Art 14 idF des OECD-MK vor dem Update 2000) zuzuordnen ist und die Vergütung deshalb wirtschaftlich zu Lasten der Betriebsstätte geht (BFH 24.2.1988, BStBl II 1988, 819; BFH 28.1.2004, BFH NV 2004, 1075). Es kommt nicht darauf an, ob die Vergütungen bei der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung tatsächlich gewinnmindernd berücksichtigt worden sind, wenn der Lohnaufwand nach den Grundsätzen des Art 7 funktional der Betriebsstätte zuzuordnen gewesen wäre (Lechner, SWI 1992, FN 21, 263). Insofern ist die Bestimmung so zu lesen, dass ein Rückfall des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat nur dann in Frage kommt, wenn der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte (oder festen Einrichtung), die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, wirtschaftlich getragen wurde oder zu tragen gewesen wäre.

.....“

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist im Sinne Art 3 Abs. 2 DBA abkommensautonom und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

a. Der Bf. war in Mexiko bei einem eigenständigen Unternehmen beschäftigt, in dessen Organisation integriert, und wurde der Nachweis der Weiterverrechnung der Kosten aus seinem Arbeitsverhältnis in Mexiko erbracht.

Daher sind die Einkünfte, die aus seiner Beschäftigung in Mexiko resultieren, bei der Ermittlung des Einkommens unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

b. Hinsichtlich seiner Beschäftigung auf der Betriebsstätte seines Arbeitgebers in China wird darauf hingewiesen, dass der Bf. in China einkommensteuerpflichtig und die Betriebsstätte in China körperschaftsteuer- und umsatzsteuerpflichtig gewesen sind. Die Aufwendungen wären im Wege einer pauschalen Gewinnermittlung bei der Betriebsstätte in China berücksichtigt und daher von der Betriebsstätte wirtschaftlich getragen worden. Die Ermittlung des Gewinnes der Betriebsstätte erfolgte nach Maßgabe der anzuwendenden Bestimmungen vor Ort.

Eine Vereinbarung zwischen dem Bf. und der Betriebsstätte wurde nicht abgeschlossen. Ebenso wurde keine Vereinbarung zwischen seinem inländischen Arbeitgeber und der Betriebsstätte abgeschlossen, weil die Betriebsstätte keine juristische Person ist.

Der Bf. wurde demnach im Sinne des Auftrags seines österreichischen Arbeitgebers auf dessen Betriebsstätte in China tätig (Baustelleneröffnungssitzung - Besprechung lt. Entsendungsvereinbarung). Der Bf. war als Baustellenleiter im Entsendungszeitraum für die Betriebsstätte in China tätig und organisatorisch als Leitungsorgan funktional in die Tätigkeit der Betriebsstätte nach Maßgabe der vorliegenden Erfordernisse im Rahmen des Gesamtprojektes eingebunden. Die Entsendung erfolgte primär im Interesse der Betriebsstätte vor Ort. Die Leitungsfunktion war inhaltlich durch Projekt ***3*** ***4*** vorgegeben und bestimmt.

China behandelte die Betriebsstätte als Arbeitgeber, sodass ab den ersten Tag der Entsendung monatliche Einkommensteuererklärungen einzureichen waren und Einkommensteuer abgeführt wurde (Art. 15 Abs. 1 DBA).

Der Bf. brachte dazu vor, dass in wirtschaftlicher Hinsicht die Weiterbelastung der Vergütungen über die pauschale Gewinnermittlung der Betriebsstätte erfolgt sei.

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist im Gegensatz zum innerstaatlich zivilrechtlichen geprägten Verständnis abkommensautonom und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen.

Die wirtschaftliche Kostentragung kann nur ein Element bei der Beantwortung der Frage sein, wer wirtschaftlicher Arbeitgeber ist. Von entscheidender Bedeutung ist vielmehr die Einbindung des Arbeitnehmers in die Organisation eines Unternehmens bzw. der

Betriebsstätte. Daher wird bei Arbeitnehmern, die in einem klaren Unterordnungsverhältnis stehen, sowie bei *leitenden Angestellten*, die Organfunktion innehaben und somit an der Spitze der jeweiligen Organisation stehen, in der Regel das aufnehmende Unternehmen als *wirtschaftlicher Arbeitgeber* zu qualifizieren sein (Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2014, 18; Novosel/Patloch, Die Arbeitgeberbereiensehaft bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen, ASoK 10, Oktober 2014, Seite 369).

Der Arbeitgeber in Österreich hatte aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung vom 3.10.2013 bis 25.08.2015 über einen Zeitraum von 15 Monaten eine Betriebsstätte in China im Rahmen des Projektes ***3*** **4*** unterhalten. Nach Art 5 Abs. 3 lit. a DBA-China umfasst Ausdruck Betriebsstätte insbesondere eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit deren Dauer sechs Monate überschreitet.

Der Bf. erklärt, die Betriebsstätte habe mehr als sechs Monate bestanden und sei sein „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ gewesen. Dies wurde von seinem Arbeitgeber schriftlich bestätigt (Dauer: 15 Monate). Er habe die Funktion eines Baustellenleiters ausgeübt und war in die Organisation und den Betrieb eingebunden. Der inländische Arbeitgeber hat den Bf. in seiner Funktion als Baustellenleiter zu der Betriebsstätte entsandt und ist der Bf. an der Spitze der Hierarchie in das Bau- und Montagegeschehen der Betriebsstätte eingebunden gewesen.

Die Lohnaufwendungen sind im Wege der pauschalen Gewinnermittlung im Sinne des DBA bei der Betriebsstätte in China berücksichtigt worden. Für die Betriebsstätte wurden Körperschaft-Umsatz-, sowie Quellensteuern entrichtet. Für sämtliche entsendeten Mitarbeiter wurde laut wiederholtem Beschwerdevorbringen Einkommensteuer abgeführt.

Die Betriebsstätte war unternehmerisch vor Ort tätig und hat eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt. Die Gehaltszahlungen haben durch die pauschale Gewinnermittlung vor Ort auch den Gewinn der Betriebsstätte geschmälert.

Für die Beantwortung der Frage des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist aus Sicht des erkennenden Richters entscheidend, ob die Zahlungen bzw. Vergütungen der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Dabei ist nicht entscheidend von wem die Vergütungen ausbezahlt werden bzw. wer den Lohn- oder Gehaltsaufwand in seiner (Teil-)Buchführung abrechnet. Primär entscheidend ist, ob und in welchem Umfang die Tätigkeit des Arbeitnehmers nach dem DBA der Betriebsstätte nach Maßgabe des Art. 7 DBA zuzurechnen ist und deshalb die Vergütung des Arbeitnehmers wirtschaftlich zu Lasten der Betriebsstätte geht (Art 7(3) OECD-MA; vgl. auch Dziurdz', IStR 23/2014, 876 ff. u. ÖStZ 2014, 121 ff.).

Die Tätigkeit des Bf. war inhaltlich auf die notwendigen Arbeiten in der Betriebsstätte nach Maßgabe des Gesamtprojektes ausgestaltet. Der Bf. wurde als Baustellenleiter entsandt und war als Leitungsorgan funktional in die Betriebsstätte und in das Gesamtprojekt integriert.

Seine Tätigkeit steht in einem inneren sachlichen Zusammenhang mit dem Gesamtprojekt. Damit wurde aber denklogisch auch der Lohnaufwand im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung bei der Betriebsstätte berücksichtigt.

Aus Sicht des erkennenden Richters ist entscheidend, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Lohnaufwendungen und der Betriebsstätte gegeben ist. Dies ist im vorliegendem Sachverhalt zu bejahen. Der Bf. war im Rahmen der Bau-, Montagearbeiten kraft seiner Leitungsfunktion auf der Betriebsstätte im Rahmen des vertraglich vereinbarten Gesamtprojektes tätig. Damit sind die Tätigkeiten funktional der Betriebsstätte zuzuordnen und werden diese insoweit im Sinne des Art. 15 Abs 2 lit.c DBA bei der Gewinnermittlung von der Betriebsstätte wirtschaftlich getragen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 05.06.2008, 3 K 2564/08, BFH Urteil 28.01.2004 I R 48/03, BFH/NV 2004, 1075).

Eine Vergütung wird von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen, wenn der Arbeitgeber eine Betriebsstätte im Tätigkeitstaat besitzt und die Vergütung nach Maßgabe des Art 7 DBA-China der Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Es besteht daher ein Besteuerungsrecht der Volksrepublik China, weil nicht alle Voraussetzungen gemäß Art 15 Abs. 2 DBA erfüllt waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegendem Sachverhalt orientiert sich das Erkenntnis an der Entscheidung des VwGH, GZl. 2009/13/0031, und der angeführten Literatur.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. Oktober 2024