

10. August 2010

BMF-010221/1773-IV/4/2010

EAS 3172

**Dienstnehmerentsendung nach Deutschland mit vereinbarter
Homeofficetätigkeit in Österreich**

Entsendet eine österreichische Kapitalgesellschaft einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer für eine Dauer von zwei Jahren zu ihrer Schwestergesellschaft nach Deutschland, so unterliegen die vom österreichischen Arbeitgeber ausgezahlten Bezüge für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit in jenen Kalenderjahren, in denen sich der Dienstnehmer länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Deutschland aufhält, gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dem deutschen Besteuerungsanspruch. In jenen Kalenderjahren, in denen sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage in Deutschland aufhält, unterliegen die vom österreichischen Arbeitgeber gezahlten Bezüge gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland zur Gänze dem österreichischen Besteuerungsanspruch. Hinsichtlich der für die Berechnung der 183-Tage-Frist maßgeblichen Methode wird entsprechend dem Kommentar zu Art. 15 OECD-Musterabkommen auf die Tage des physischen Aufenthalts in Deutschland abgestellt. Es ist daher unerheblich, ob die Aufenthaltszeiten in Deutschland dem Arbeitseinsatz gewidmet sind oder nicht (vgl. hierzu näher Erlass des BMF vom 18.11.1991, 04 0610/169-IV/4/91, AÖF Nr. 331/1991, sowie Z 5 OECD-Kommentar zu Art. 15 OECD-MA). Da Artikel 15 Abs. 1 DBA-Deutschland entsprechend den OECD-Grundsätzen das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats ausschließlich an die „Ausübung der Arbeit“ in diesem Staat anknüpft, unterliegen nur jene Bezugsteile dem deutschen Besteuerungsanspruch, die auf eine physisch dort erbrachte Tätigkeit entfallen.

Wird dem Arbeitnehmer daher im Entsendevertrag zwischen dem österreichischen Arbeitgeber und der die Arbeitskraft des Arbeitnehmers nutzenden deutschen Schwestergesellschaft das Recht eingeräumt, jeden Freitag seine für die deutsche Schwestergesellschaft erbrachten Dienstleistungen innerhalb seines österreichischen Familienwohnsitzes zu erbringen (Homeoffice-Tag), so unterliegen die für diese in Österreich erbrachten Dienstleistungen gezahlten Gehaltsbestandteile ausschließlich dem österreichischen Besteuerungsanspruch.

In einem zwischen der österreichischen und deutschen Finanzverwaltung zwar paraphierten aber auf deutschen Wunsch noch nicht kundgemachten Anwendungsschreiben zum DBA-Deutschland wurde mit der deutschen Finanzverwaltung Einvernehmen erzielt, dass für die Frage der Aufteilung des Arbeitslohns – anders als bei der OECD-konformen Zählweise bei der Berechnung der 183-Tage-Frist im Sinn des Art. 15 Abs. 2 des Abkommens – nicht von den Tagen des physischen Aufenthalts, sondern von den vereinbarten Arbeitstagen auszugehen ist (vgl. hins. der Maßgeblichkeit der vereinbarten Arbeitstage auch BFH v. 29.01.1986, BStBl II 1986, 479). Somit ist für die Berechnung des Anteils des dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegenden Arbeitslohnes im jeweiligen Kalenderjahr, in dem die für das Besteuerungsrecht Deutschlands maßgebliche 183-Tage-Frist überschritten wird, zunächst die Zahl der Gesamtarbeitstage in diesem Kalenderjahr festzustellen. Von dieser sind sodann die in Deutschland verbrachten reinen Arbeitstage abzuziehen. Die Differenz ergibt die in Österreich verbrachten Arbeitstage. Nun ist zunächst festzustellen, welche Bezugsteile ausschließlich durch die in dem einen oder dem anderen Staat ausgeübte Tätigkeit verursacht wurden. Diese Bezugsteile wären zunächst direkt dem jeweiligen Staat zuzuordnen. Hinsichtlich der nicht direkt zuordenbaren Bezugsteile (zB 13. und 14. Monatsbezug, Weihnachts-, Urlaubsvergütungen) hätte sodann eine Aufteilung im Verhältnis der in Österreich und in Deutschland erbrachten Arbeitstage zu erfolgen.

Wird auf Grund des Entsendevertrags dem Dienstnehmer aus privaten Gründen das Recht eingeräumt, seine Wochenenden bei seiner Familie in Wien zu verbringen und erklärt sich die die Arbeitskraft des entsandten Arbeitnehmers nutzende deutsche Schwestergesellschaft bereit, die Fahrtkosten für diese Familienheimfahrten zu ersetzen, so stellen diese Fahrkostenvergütungen einen von dritter Seite geleisteten Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Ist die Einräumung dieses Vorteils privat verursacht und solcherart ausschließlich auf die Möglichkeit der Verbringung des arbeitsfreien Wochenendes im Ansässigkeitsstaat bezogen, so kann dieser Entgeltsbestandteil nicht kausal dem Homeoffice-Tag zugerechnet werden. Diese Fahrtkostenvergütungen wären daher nach dem für die Aufteilung des Gesamtentgelts entsprechend der oben dargestellten Methode maßgeblichen allgemeinen Aufteilungsschlüssel auf die beiden Vertragsstaaten zu verteilen.

Bundesministerium für Finanzen, 10. August 2010