

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerden vom 28. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25.11.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit den am 3. März 2015 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) beim Finanzamt die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2011 bis 2013 (BFG-Akt AS 1 – 18).

In den Beilagen zu den Arbeitnehmerveranlagungen der betreffenden Jahre begehrte der Bf. dabei die auf seinen Lohnzetteln ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu korrigieren und die (in Österreich) steuerpflichtigen Bezüge mit € 1,00 festzusetzen (BFG-Akt AS 79, 80, 81). Diesen Antrag begründend führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus:

" ... [Der Bf.] wurde von seinem französischen Arbeitgeber, der AB International Inc. ab 2. August 2010 befristet bis 31. August 2013 nach Österreich entsandt.

[Der Bf.] hatte im Jahr 2011 [2012] [im Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. August 2013] lediglich einen Wohnsitz in Deutschland (Adr.Bf.BRD). Demnach ist er in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

... [Der Bf.] hielt sich im Veranlagungsjahr 2011 [2012] [2013] insgesamt nicht länger als 183 Tage in Österreich auf. Demnach steht Österreich kein Besteuerungsrecht auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich/Deutschland zu.

Daher ist der Lohnzettel wie folgt auf Österreich und Deutschland aufzuteilen. ... "

Mit Vorhalt vom 19. März 2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. konkrete Fragen zu seiner Tätigkeit in Österreich zu beantworten um für das Finanzamt eine Klärung des "wirtschaftlichen Arbeitgebers" des Bf. zu ermöglichen (BFG-Akt AS 75).

Aus der Beantwortung des Vorhaltes durch TL – Mitarbeiter des entsendenden Unternehmens AB International Inc. – ergab sich im Wesentlichen, dass das aufnehmende Unternehmen AB Austria GmbH als "wirtschaftlicher Arbeitgeber" zu beurteilen sei. Alle anfallenden Kosten, die aus der Zurverfügungstellung der Arbeitsleistung des Bf. der AB International Inc. entstehen, würden an die AB Austria GmbH (weiter)verrechnet (BFG-Akt AS 95).

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 25. November 2015 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2011 bis 2013 durch und setzte die Einkommensteuer der betreffenden Jahre auf Grundlage der übermittelten Lohnzettel fest (BFG-Akt AS 19 – 33). Die durchgeföhrten Steuerfestsetzungen führten zu Einkommensteuergutschriften in Höhe von € 56.362,00 (für 2011), € 52.936,00 (für 2012) und € 55.686,00 (für 2013). Den Antrag des Bf. auf "Lohnzettelberichtigung", weil Österreich für die nichtselbständigen Einkünfte des Bf. kein Besteuerungsrecht zustehe, wies das Finanzamt ab und begründete dies folgendermaßen (BFG-Akt AS 34):

"... Durch Bescheinigung des Finanzamts [W] in Deutschland ist belegt, dass [der Bf.] für den Zeitraum 30.10.2010 bis 31.08.2013 als in Deutschland ansässig gilt. Belegt ist aber auch, dass für den Entsendungszeitraum des [Bf.] zur AB Austria GmbH nach Österreich die Österreichische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber gilt, da alle anfallenden Kosten aus Frankreich in diesem Zeitraum an das Business in Österreich weiterverrechnet wurden und die von [Bf.] erbrachten Leistungen als Passivleistungen zu werten sind (siehe dazu E-Mailstellungnahme des [TL] vom 15.4.2015 AB Global Operations).

Demzufolge ist erwiesen, dass die im Inland also in Österreich verbrachten Arbeitstage in der österreichischen Steuerpflicht verbleiben, siehe VwGH vom 22.05.2013, 2009/13/0031.

Deutschland bestand auch bereits vor Erlassung dieser VwGH-Judiaktur darauf, dass in allen Fällen einer konzerninternen Personalüberlassung das beschäftigende Konzernunternehmen als steuerlicher Arbeitgeber gilt, wenn die Überlassung 3 Monate

übersteigt, siehe EAS 2718. Die zitierte VwGH-Judikatur und die Präferenz für den wirtschaftlichen Arbeitgeber zur 183-Tageregelung findet auch im Erlass des BmfF vom 12.06.2014 BMF-010221/0362-VI/8/2014 Ihren Niederschlag, wobei aber auf Punkt 10 des Erlases Bedacht zu nehmen wäre.

Da zum Zeitpunkt der Erlassveröffentlichung für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 keine Steuererklärung in Österreich unter Zugrundelegung eines Lohnzettelsplittings abgegeben worden war, also kein Verfahren offen war und nur ein deutscher Einkommensteuerbescheid (nämlich Bescheid für 2010 vom 31.01.2014) vor Erlassveröffentlichung datiert, ist nachgewiesen und davon auszugehen, dass maximal vor Erlassveröffentlichung für 2010 eine Disposition getroffen wurde, die eine Weiteranwendung der 183-Tageregelung rechtfertigt.

Die Einkommensteuerbescheide aller anderen Jahre datieren aus 2015, sodass zum Zeitpunkt der Erlasskundmachung definitiv keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgt war.

Im Sinne der o.a. Ausführungen bleiben die in Österreich erbrachten Arbeitstage 2011, 2012 und 2013 in Österreich steuerpflichtig. ... "

Mit Schriftsätze vom 28. Jänner 2016 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 Beschwerde und führte im Wesentlichen begründend aus (BFG-Akt AS 42 – 48):

" ... Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.05.2013 in einem konkreten 'Outbound'-Fall entschieden bzw. die Rechtmäßigkeit eines individuellen Verwaltungsaktes kontrolliert. Das Erkenntnis kann u.E. nicht als Grundlage zur Beurteilung dieses Sachverhaltes herangezogen werden.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010221/0362-VI/8/2014 ist mit 12. Juni 2014 datiert.

Gemäß Abs. 10 leg zit. ist dieser Erlass 'grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlases offenen Fällen anzuwenden. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-1VM/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.'

[Der Bf.] wurde vom 2. August 2010 bis 31. August 2013 zur AB Austria GmbH entsandt. Die Entsendung endete bereits bevor der Erlass veröffentlicht wurde. Eine rückwirkende Anwendung des Erlasses auf vorher beendete Entsendungen ist aus dem Wortlaut des

Erlasses nicht zu entnehmen. Die Behörde führt auch in ihrer Begründung an, dass zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Erlasses des BMfF vom 12. Juni 2014 kein Verfahren von [Bf.] offen war. Wenn der Fall von [Bf.] im Sinne des Erlasses nicht als 'offen' gilt, ist der Erlass auf seine Entsendung nicht anzuwenden und die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit richtet sich nach dem Prinzip des rechtlichen Arbeitgebers.

Sollte man zum Schluss kommen, dass der Erlass doch anwendbar ist, greift die Ausnahme im Absatz 10:

[Der Bf.] war im Jahr 2011 an weniger als 183 Tage in Österreich anwesend (belegt durch Kalenderaufzeichnungen).

Es wurde nachgewiesen, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zur Gänze in Deutschland besteuert wurden.

Im Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 ist keine Regelung zu finden, dass zur Erbringung des Besteuerungsnachweises von Relevanz wäre, wann die Disposition zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat getroffen wurde. Die Voraussetzungen im Abs. 10 des Erlasses sind somit im Fall von [Bf.] erfüllt und die verlangte Dokumentation beigebracht bzw. ist der Erlass auf den konkreten Sachverhalt nicht mehr anzuwenden.

Wir beantragen daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte und die Anpassung der Anspruchszinsen. ... "

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 23. Juni 2016 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab (BFG-Akt AS 49 – 51) und führte aus, dass

" ... entsprechend der Vertragsschablone zum Artikel 15 Abs. 1 des OECD-MA [...] nur der jeweilige Tätigkeitsstaat Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eines Arbeitnehmers besteuern darf. Diesem Tätigkeitsstaatprinzip ist Deutschland bereits vor Erlassen der VwGH-Judikatur - Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031 - abweichend von der 183-Tageregelung gefolgt (siehe Hinweis zu EAS 2718 der Bescheidbegründung), sodass manifestiert durch die VwGH-Judikatur diese Vorgangsweise nicht nur in Outboundfällen (Steuerfreistellung der Tätigkeitstage in Deutschland, wenn Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist) sondern auch in Inboundfällen (Versteuerung der inländischen, österreichischen Tätigkeitstage, wenn Deutschland als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist) entsprechend einem Gegenseitigkeitsprinzip umzusetzen ist. Durch die Judikatur und erlassmäßige Regelung folgt Österreich nun der längst praktizierten deutschen Auffassung und Interpretation, sodass der Beschwerde kein Erfolg beschieden werden kann. "

Mit Schreiben vom 26. August 2016 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und hielt dabei der Rechtsauffassung des Finanzamtes entgegen:

" ... Die Bezugnahme auf Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ist sowohl in Bezug auf den zu beurteilenden Sachverhalt als auch inhaltlich nicht präzise.

Laut Sachverhalt ist [der Bf.] in Deutschland ansässig. Somit kommen gemäß Art. 1 die Bestimmungen des DBA-Deutschlands zur Anwendung. Ein Rückgriff auch Art. 15 OECD-MA ist grundsätzlich nicht sachgemäß und auch nicht nachvollziehbar, da ohnehin ein konkretes DBA zur Anwendung gelangt, das für den zu beurteilenden Sachverhalt auch Bestimmungen enthält, die seitens der Finanzverwaltung, wie zu zeigen sein wird, nicht entsprechend gewürdigt wurden. Somit ist Art. 15 Abs. 1 OECD-MA weder inhaltlich noch sachverhaltsbezogen die korrekte rechtliche Grundlage zur Beurteilung des gegenständlichen Falles.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland hat grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit. Es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt.

Dieses Tätigkeitsortprinzip wird jedoch durch Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland durchbrochen. Demnach verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn

- a) der Empfänger der Vergütungen, 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.

Aufgrund des maßgeblichen Sachverhalts, war [der Bf.] in den betreffenden Jahren 2011 - 2013 nachweislich weniger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Österreich physisch aufhältig. Eine die Vergütungen tragende Betriebsstätte oder feste Einrichtung des Arbeitgebers in Österreich liegt ebenfalls nicht vor.

Der Art. 15 Abs. 2 lit. a) und c) des maßgeblichen DBA-Deutschland ist somit - auch von der Behörde unbestritten - nicht anwendbar und rechtfertigt somit kein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates Österreich.

Hinsichtlich der Arbeitgebereigenschaft im Zuge der konzerninternen Arbeitskraftgestellung ist festzuhalten, dass der im Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland verwendete Arbeitgeberbegriff im DBA selbst nicht näher definiert ist.

Auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland ist das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Die Auslegung auf Basis des nationalen Steuerrechts hat auch Vorrang gegenüber der Bedeutung der Begrifflichkeiten nach dem Recht des DBA-Partnerstaates, hier Deutschland.

Der Begriff des Arbeitgebers ist im § 47 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes EStG 1988 wie folgt geregelt: 'Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt'.

Aus österreichischer Sicht sind bei der Beurteilung, wem die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, folgende Fragen zu beantworten (siehe Randziffer 924 Lohnsteuerrichtlinien 2002):

- Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?
- Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?
- Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?
- Wem gegenüber erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- Wer entscheidet über das Urlaubsausmaß?
- Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?
- Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?
- Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag - gegebenenfalls gerichtlich - auszutragen?
- Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

Daraus lässt sich bei Arbeitskräfte Überlassungen (Arbeitsgestellungen) ableiten, dass in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlässt und entloht und nicht derjenige, in dessen Betrieb die Arbeitskräfte eingesetzt sind. Somit ist im Regelfall von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.99, 97/13/0164).

Somit ist im konkreten Fall auf Basis der österreichischen rechtlichen Rahmenbedingungen von keinem Wechsel der Arbeitgebereigenschaft auszugehen.

Die Finanzverwaltung stützt sich in ihrer Argumentation hinsichtlich der Auslegung des Begriffes Arbeitgeber in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen betreffend 'Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen' vom 12. Juni 2014, der wiederum auf dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.05.2013, 2009/13/0031 beruht. Demnach sei der Arbeitgeberbegriff im gegenständlichen Fall 'wirtschaftlich' zu interpretieren.

Auf den angeführten Erlass wird in weiterer Folge nicht näher einzugehen sein, da dieser für das Verwaltungsgericht mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Bindungswirkung entfaltet.

Im angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bringt das Höchstgericht zum Ausdruck, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber sein kann - so die bisherige Rechtsauffassung der österreichischen

Finanzverwaltung - sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt. Diese vom innerstaatlichen Recht abweichende Interpretation des Arbeitgeberbegriffs begründete der Verwaltungsgerichtshof bei dem von ihm zu beurteilenden Sachverhalt (ein Outbound-Fall) damit, dass sich aus der Formulierung im Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR '... wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert ...' eine andere Interpretation ergibt und der Arbeitgeberbegriff als 'wirtschaftlicher' zu verstehen ist, wobei der Verwaltungsgerichtshof offenbar die Kostentragung der aufnehmenden Gesellschaft als das maßgebliche Kriterium versteht.

Selbst wenn die Finanzverwaltung nun basierend auf diesem Erkenntnis im konkreten Fall von einem Wechsel der Arbeitgebereigenschaft auf den österreichischen Beschäftiger ausgeht, da die Kosten im Rahmen der Entsendung zu 100 % an das Gastland Österreich weiterverrechnet wurden, ist dem entgegenzuhalten, dass der Zusammenhang der Bestimmungen des DBA-Deutschland, siehe nachstehend, jedenfalls eine andere Interpretation erfordert und somit das zitierte Erkenntnis - wie von der Finanzverwaltung unterstellt - im konkreten Fall nicht zur Anwendung kommt.

Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland finden nämlich die Bestimmungen des Art. 15 Abs. 2 lit b) DBA-Deutschland 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.

Als lex specialis wird somit im DBA-Deutschland im Zusammenhang mit Arbeitskräftegestellungen ausdrücklich geregelt, dass bei Arbeitskräftegestellungen und 183 Tagen kein Wechsel des Arbeitgebers erfolgt und somit das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) verbleibt (so sinngemäß auch Jirousek, Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000/783).

Die im Erlass erfolgten Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen, wonach im Hinblick auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland ab sofort der deutschen Auffassung gefolgt werde, dass sich diese Sondervorschrift nur auf die gewerbliche Überlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes bezieht, sind für das Verwaltungsgericht nicht bindend und bietet der Wortlaut im DBA dazu auch keine Anhaltspunkte.

Somit hatte Österreich in den zu beurteilenden Jahren aufgrund dieser Sonderbestimmungen kein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit, da [der Bf.] an weniger als 183-Tagen physisch in Österreich aufhältig war.

Auch ist unseres Erachtens die Beschwerdevorentscheidung unter dem Gesichtspunkt des im Abgabenverfahren geltenden Vertrauenschutzes - jedenfalls für die Jahre 2011 und 2012 - bedenklich. Gemäß § 4 BAO ist der Abgabenanspruch hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 bereits mit Ablauf der jeweiligen Kalenderjahre entstanden. Das oben angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes datiert mit 22.05.2013 und der Erlass der Finanzverwaltung mit 12. Juni 2014. Bis zu diesen Zeitpunkten war die Rechtsmeinung und die Verwaltungspraxis der

Finanzverwaltung eindeutig dahingehend, dass der Arbeitgeberbegriff im Art. 15 der österreichischen DBAs als ein rechtlicher - basierend auf den eingangs angeführten Kriterien - zu interpretieren ist. Auf Basis dieser eindeutigen Verwaltungspraxis und dem Vertrauen darauf wurden im konkreten Fall unter anderem die (steuerlichen) Kosten der konzerninternen Gestellung budgetiert. Auch die Verwaltungspraxis kann durchaus geeignet sein, einen Vertrauensschutz zu rechtfertigen (siehe Georg Kofler, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (185) mit Verweis auf die Judikatur des VfGH).

Somit wurde unseres Erachtens unser Klient durch die rückwirkende Anwendung der in diesem Bereich doch wesentlichen Änderung der Interpretation und Auslegung des Arbeitgeberbegriffs durch die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen jedenfalls in den Jahren 2011 und 2012 in seinem Vertrauensschutz verletzt. Dass der Vertrauensschutz im Zusammenhang mit dieser Thematik jedenfalls beeinträchtigt wird, zeigt auch der Versuch der Finanzverwaltung in Absatz (10) des Erllasses vom 12.06.2014 eine Übergangsregelung zu schaffen. ...

Wir beantragen daher die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 als rechtswidrig aufzuheben und die Erlassung neuer Bescheide unter Berücksichtigung der beantragten Freistellung für die österreichischen Arbeitstage... "

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde von seinem französischen Arbeitgeber, der AB International Inc. (Konzernmutter) befristet vom 2. August 2010 bis 31. August 2013 nach Österreich zur AB Austria GmbH (Konzern Tochter) entsandt. Dieser Entsendung ging eine Anforderung der Konzern Tochter nach einem qualifizierten Mitarbeiter der Konzernmutter voraus.

Gegenstand der unselbständigen Tätigkeit des Bf. bei der AB Austria GmbH (Konzern Tochter) war die Leitung der Sourcing Abteilung und erbrachte der Bf. seine Arbeitsleistung ausschließlich unter der Aufsicht, Anleitung und Anweisung der AB Austria GmbH. Die Verantwortung bzw. das Risiko für die Arbeitsergebnisse des Bf. lag bei der AB Austria GmbH und bestand keine Berichtspflicht des Bf. an seinen zivilrechtlichen Dienstgeber, die AB International Inc.

Für diese befristete Zurverfügungstellung der Arbeitsleistung des Bf. wurden sämtliche anfallende Kosten von der AB International Inc. an die AB Austria GmbH weiterverrechnet.

Für die Zeit der befristeten Entsendung blieb der Bf. Dienstnehmer der AB International Inc. und behielt der Bf. seinen deutschen Wohnsitz bei.

Diese unstrittigen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere der mit e-Mail erfolgten Anfragebeantwortung des Vorhaltes vom 19. März 2015 durch [TL] – Mitarbeiter der AB International Inc. – (BFG-Akt AS 75 und 95), aus den eigenen

Angaben des Bf. anlässlich der Erklärungsabgabe (BFG-Akt AS 79, 80, 81) sowie der Ansässigkeitsbescheinigung des deutschen Finanzamtes in [W] (BFG-Akt AS 84).

Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites stellt nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes die Frage dar, ob der Republik Österreich für die beschwerdegegenständlichen Jahre das Besteuerungsrecht an den vom Bf. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zukommt, wenn ein Fall der Arbeitskräftegestellung im Konzernverbund vorliegt.

Die ersten der Absätze des Artikel 15 – Unselbständige Arbeit – des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32 (DBA-BRD) lauten:

"(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.

Anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben Österreich und Deutschland (unter anderem) zu Artikel 15 Absatz 2 und 3 zusätzliches Einvernehmen darüber erzielt, dass im Fall der in Absatz 3 erwähnten Arbeitnehmerüberlassung die "183-Tage-Klausel" zur Anwendung kommt. Die Wirkung der "183-Tage-Klausel" geht nur dann verloren, wenn das in einem Vertragsstaat ansässige arbeitnehmerüberlassende Unternehmen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält, die die Vergütungen trägt.

Abweichend vom Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte unselbständige Tätigkeit zu, wenn alle drei

Voraussetzungen des Art 15 Abs. 2 lit. a – c DBA Österreich/Deutschland zusammen vorliegen. Liegen dagegen nicht sämtliche Voraussetzungen vor, steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der vom Arbeitnehmer dort ausgeübten unselbständigen Tätigkeit zu.

Wie in der Begründung der Einkommensteuerbescheide sowie in den diesbezüglichen Beschwerdeentscheidungen unter Bezug auf die nunmehr mehrfach bestätigte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt wurde (vgl. VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011), ist der Arbeitgeberbegriff des Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich/Deutschland unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Kostentragung zu verstehen.

Im vorzitierten Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Begründung seines Erkenntnisses vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, in welchem er ausgesprochen hat, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, welcher wörtlich dem Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 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. 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.).

Subsumiert man die beschwerdegegenständlichen Feststellung unter den rechtlichen Ausführungen so steht fest, dass die österreichische Konzerngesellschaft – AB Austria GmbH – denjenigen Teil des an den Bf. gezahlten Arbeitslohnes getragen hat, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Bf. in Österreich entfiel. Demnach hat die AB Austria GmbH jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, wirtschaftlich getragen und ist damit als Arbeitgeber im oben angeführten Sinn anzusehen.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, zumal unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen es dem Tatbestandsmerkmal des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland, welches für die Besteuerung des Arbeitslohnes des Bf. in seinem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) materielle Voraussetzung ist, mangelt. Der Bf. war im Entsendungszeitraum für die AB Austria GmbH tätig und hat von diesem im Inland

ansässigen Unternehmen auch den auf seine im Inland erbrachten unselbständigen Arbeitsleistungen entfallenden Arbeitslohn erhalten. Die Zahlung des Arbeitslohnes erfolgte durch den im Tätigkeitsstaat ansässigen (wirtschaftlichen) Arbeitgeber des Bf.

Eine Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen des Bf., er sei weniger als 183 Tage in Österreich aufhältig gewesen, kann somit unterbleiben, weil diese Bestimmung im gegenständlichen Fall nicht mehr zur Anwendung kommt.

Da Österreich das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn des Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren zusteht liegt auch keine zu Unrecht einbehaltene Abgabe vor.

Das Argument der steuerlichen Vertretung des Bf., der Beschwerde durch den Einwand der rückwirkenden Anwendung der wesentlichen Änderung der Interpretation und Auslegung des Arbeitgeberbegriffs und folglich der Verletzung des Vertrauensschutzes des Bf. zum Erfolg zu verhelfen, vermag nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes keine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide aufzuzeigen.

Dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG gemäß darf die gesamte staatliche Vollziehung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Gerichtsurteile und Erkenntnisse der Höchstgerichte können nicht die Wirkung von Gesetzen haben und kommt ihnen über den Einzelfall hinaus keine generell verbindliche Wirkung zu. Behörden und Gerichte haben bei ihren Entscheidungen in jedem Fall das Gesetz und somit eine gesicherte Änderung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu berücksichtigen, auch bei Sachverhalten, die schon vor der Rechtsprechungsänderung verwirklicht worden sind. Das Postulat einer "richtigen" Rechtsprechung geht jenem nach dem Schutz des Vertrauens der Rechtsanwender vor. Diese Tatsache ist dem Rechtsanwender im Allgemeinen bewusst, weshalb er jedenfalls mit einer sachlich gerechtfertigten Änderung der Judikatur rechnen muss (JBL 1998, 241 Kein Rückwirkungsverbot bei Rechtsprechungsänderung).

Vermeint die steuerliche Vertretung des Bf. durch den Verweis auf die Sonderbestimmung des Art 15 Abs. 3 DBA-Deutschland der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, so ist diesem Argument die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten (Ra 2014/13/0011), wonach die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA-Österreich/Deutschland eng auszulegen und nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung zu beziehen ist (vgl. dazu Seite 4 von 7 – aus deutscher Sicht – das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 26. Juli 2013, 5 K 4110/10, Schmidjell-Dommes, SWI 2014, 494, weiters z.B. Jirousek/Loukota, ÖStZ 2013/796, 435 ff (439), nunmehr auch den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF 010221/0362-VI/8/2014, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA Art. 15 Rz. 118b).

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.

Die Frage, wie der Begriff des "*wirtschaftlichen Arbeitgebers*" im DBA-Recht auszulegen ist, wurde durch die im Erkenntnis angeführte Rechtsprechung geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen; damit liegt keine grundsätzliche Rechtsfrage vor. Die Revision erweist sich damit als nicht zulässig.

Wien, am 11. Juni 2018