

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, Strasse, Ort,

vertreten durch

PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH,
Erdbergstraße 200, 1030 Wien ,

gegen

Finanzamt B, FAStrasse, FAOrt

wegen

inhaltlicher Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und die
Einkommensteuer 2011, beide vom 03.10.2015,

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der BF reichte Ende 2013 durch seine ausgewiesene Vertreterin für 2010 und 2011 die Einkommenssteuererklärungen unter Vorlage berichtigter Lohnzettel beim FA ein und führte dazu aus, dass er auch in diesen beiden Jahren bis zum 31.12.2011 von seinem österreichischen Arbeitgeber, der einem deutschen Konzern angehört, zu einer Konzerngesellschaft (bzw. der Konzernmutter) in Deutschland entsendet worden sei. Familie und der Mittelpunkt der Lebensinteressen seien in den Jahren 2010 und 2011 in Österreich gewesen, wo auch seine Familie lebe.

Die von der steuerlichen Vertreterin vorgelegten berichtigten Lohnzettel für 2010 und 2011 enthielten einen "Inlandslohnzettel" sowie einen "Auslandslohnzettel" wobei er im Jahr 2010 einen Anteil von ca. 1/3 des Bruttobezuges und im Jahr 2011 einen Anteil von ca. 1/4 der Bruttobezuges dem "Inlandslohnzettel" zuwies. Die Auszahlung des gesamten Bruttobezuges war ebenso wie der Lohnsteuerabzug durch seinen inländischen Arbeitgeber erfolgt.

Im folgenden Ermittlungsverfahren legte der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin die Rechnungen hinsichtlich der Weiterbelastung der Lohnkosten vom österreichischen Arbeitgeber des BF an die deutsche Konzerngesellschaft seines Arbeitgebers vor, wobei er die Aufteilung der Kosten mit Tagesaufzeichnungen des BF unterlegte.

Im weiteren Ermittlungsverfahren legte der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin auch den Nachweis der steuerlichen Erfassung des BF und seiner Ehegattin in Deutschland für 2011 vor.

Mit Bescheiden vom 03.10.2014 wurde der BF zur Einkommensteuer für 2010 und zur Einkommensteuer für 2011 veranlagt, wobei Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 12.942,76 bzw. € 12.950,66 berücksichtigt wurden.

Zur Begründung führte das FA an, dass der BF nach seinen Aufzeichnungen in den Jahren 2010 und 2011 jeweils weniger als 183 Tage in Deutschland gewesen sei, die Kosten für seine Tätigkeit im Ausland dem deutschen Unternehmen weiterverrechnet worden seien und eine korrespondierende steuerliche Erfassung des BF in Deutschland erfolgt sei. Diese Umstände sprächen für eine Gestellungs- also Passivleistung.

Da der BF als Entwicklungsleiter seine Leistung aber direkt der Konzernmuttergesellschaft erbracht habe, könne nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob es sich nicht tatsächlich um eine Assistenzleistung gehandelt habe.

Gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und 2011 erhob der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte darin aus, dass er dem deutschen Unternehmen gegen Ersatz der Personalkosten überlassen worden sei.

Er sei wie bereits im Ergänzungersuchen mitgeteilt, Leiter in einem Entwicklungsbereich der deutschen Gesellschaft gewesen. Dabei habe es sich um eine Abteilung des deutschen Unternehmens gehandelt, ein österreichisches Äquivalent für diese Abteilung in Deutschland existiere nicht. Die Tätigkeit des BF habe ausschließlich Tätigkeiten für seine deutsche Abteilung umfasst.

Daraus resultierend sei der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff von Bedeutung und die Versteuerung der deutschen Arbeitstage in Deutschland und nicht in Österreich sei korrekt.

Nach einem nochmaligen Ergänzungersuchen, bei dem u.a. die genaue Beschreibung der Tätigkeit des BF in Deutschland angefordert wurde und der Beantwortung dieses Ergänzungersuchens wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und qualifizierte die Tätigkeit des BF als Aktivleistung, die dazu gedient habe, die einschlägige Forschung, Fertigung oder den Vertrieb auch an anderen Standorten des Konzerns maßgeblich voranzubringen und die diesbezüglich erforderlichen Beratungen, Schulungen und Überwachungen vor Ort zu tätigen.

Gegen diese Entscheidung stellte der BF fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

In der am 31.01.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der BF Folgendes aus:

Es habe schriftliche Zusätze zum Arbeitsvertrag des BF für die Entsendung nach Deutschland in den Jahren 2010 und 2011 gegeben, allerdings seien diese kurzfristig im Archiv seines (österreichischen) Arbeitgebers nicht auffindbar gewesen.

Vorgelegt wurde jedoch ein Anstellungsvertrag (Beilage 1) der deutschen Konzerngesellschaft vom 05.11.2007 bzw. 01.07.2008 in dem folgende Vereinbarungen getroffen worden seien:

"Das Arbeitsverhältnis zwischen Ihnen und uns besteht während der Zeit Ihrer Auslandstätigkeit weiter. Die beiderseitigen Rechte und Pflichten ruhen jedoch, sofern sich aus den folgenden Vereinbarungen nichts anderes ergibt."

Aus den vom BF vorgelegten Organigrammen (Beilage 2) über die Organisation der deutschen Konzerngesellschaft sei ersichtlich dass er für den Bereich C als Bereichsleiter unter der Verantwortung des Herrn D in einer (deutschen) Business Engineering Unit tätig war. Herr D war für die deutsche Konzerngesellschaft tätig. Aus diesem Organigramm ist auch ersichtlich, dass ausgehend von der deutschen Konzerngesellschaft Verantwortlichkeiten des BF auch für ausländische "Locations" bestanden. Diese Einheiten gehören ebenfalls zur deutschen Konzerngesellschaft.

In der Zeit seiner Tätigkeit für die deutsche Konzerngesellschaft sei Herr D ihm gegenüber weisungsberechtigt gewesen. Dazu legte der BF die Mitarbeitergespräche (Beilage 3) der Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 vor.

Die für die Arbeitsausübung bei der deutschen Konzerngesellschaft erforderlichen Werkzeuge und Materialen habe ausschließlich dieses Unternehmen dem BF zur Verfügung gestellt.

Dies habe Arbeitsmittel ebenso umfasst wie die finanziellen Mittel für den Wirtschaftsplan. Dies unterlegte der BF mit Kopien des Wirtschaftsplanes der deutschen Konzerngesellschaft (Beilage 4, Beilage 4a).

Für die Tätigkeit bei der deutschen Konzerngesellschaft habe ihn der Bereichsvorstand dieses Unternehmens ausgewählt.

Eine (vorzeitige) Beendigung der Tätigkeit des BF in Deutschland hätte die deutsche Konzerngesellschaft unter Berücksichtigung von Umständen in Österreich entschieden.

Disziplinäre Sanktionen im Zusammenhang mit der von BF bei der deutschen Konzerngesellschaft verrichteten Arbeit wären durch dieses Unternehmen erfolgt, der österreichische Arbeitgeber wäre aber informiert worden.

Alle Meldungen wie zB Krankmeldungen, Urlaubsmeldungen und dgl. habe der BF in dieser Zeit bei der deutschen Konzerngesellschaft einzureichen gehabt.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt der Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie dem Vorbringen der Parteien ergibt.

Der BF ist seit 1990 bei der ÖGes angestellt. In den Jahren von 2004 bis 2009 wurde er in Tschechien und Deutschland tätig. Ab 01.04.2009 war er als Leiter Entwicklungsbereich Technik mit Dienstort in Linz tätig.

In den Jahren 2010 und 2011 wurde der BF für die DGes in Magdeburg tätig und war dort Leiter der Entwicklung.

Er hatte in diesen Jahren einen Familienwohnsitz in Österreich sowie für die Dauer der beruflichen Tätigkeit einen Wohnsitz in Magdeburg.

Dies ergibt sich aus den vom BF eingereichten Abgabenerklärungen.

Der Arbeitsplatz des BF in Deutschland war ein Arbeitsplatz der DGes in Magdeburg. Es handelte sich um eine Engineering Abteilung des deutschen Unternehmens. Als Leiter dieser Abteilung hatte der BF auch Zuständigkeiten für weitere Standorte außerhalb Deutschlands. Die ausländischen Bereiche sind der DGes direkt zuzurechnen.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung und den dort vorgelegten Unterlagen (Organigrammen).

Die Bezahlung des BF erfolgte auch in diesen beiden Jahren durch ÖGes. Die österreichische Gesellschaft erhielt die Gehaltskosten für den BF durch die DGes ersetzt. Ein Gewinnaufschlag erfolgte nicht.

Dies ergibt sich aus den vom BF eingereichten Abgabenerklärungen sowie den im Abgabenverfahren über Vorhalt vorgelegten Unterlagen.

Der BF war in seiner Tätigkeit in Deutschland gegenüber der Geschäftsführung der DGes und nicht gegenüber der ÖGes weisungsgebunden.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung und den dort vorgelegten Unterlagen (Organigrammen, Mitarbeitergespräche).

Das deutsche Konzernunternehmen hat dem BF auch die für die Arbeitsausübung in Deutschland erforderlichen Werkzeuge und Materialen und die finanziellen Mittel für den Bereich, für den der BF die Verantwortung trug, zur Verfügung gestellt.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung und den dort vorgelegten Unterlagen (Businessplan).

Die Entsendung des BF in das deutsche Konzernunternehmen erfolgte aufgrund seiner fachlichen Qualifikation und wurde durch den Vorstand der Muttergesellschaft bestimmt.

Die Tätigkeit des BF in Deutschland hätte die DGes wieder beenden können. Das deutsche Unternehmen hätte auch das Recht gehabt (disziplinäre) Sanktionen im Zusammenhang mit der vom BF in Deutschland verrichteten Arbeit zu verhängen und bestimmte während des Einsatzes des BF in Deutschland seinen Arbeitsplan. Urlaube waren mit dem deutschen Unternehmen abzustimmen. Krankmeldungen erfolgten in Deutschland.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung vom 01.02.2017.

Der BF wurde in den Jahren 2010 und 2011 in Deutschland mit dem Anteil der in Deutschland bezogenen Einkünfte des BF besteuert.

Dies ergibt sich aus den vom BF über Vorhalt vorgelegten deutschen Abgabenerklärungen und Einkommensteuerbescheide.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehält, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im Sinne dieser Bestimmung, hatte der BF in den Jahren 2010 und 2011 sowohl einen Wohnsitz in Österreich als auch einen Wohnsitz in Deutschland.

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Der BF bezieht in den Streitjahren unbestrittenmaßen solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988 von seinem Arbeitgeber in Österreich für eine Tätigkeit, die er in den Streitjahren auch für ein deutsches Konzernunternehmen erbracht hat. Er hat – wie oben dargestellt – sowohl in Österreich wie auch in Deutschland jeweils einen Wohnsitz

Gemäß Art 4 Abs. 1 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland bedeutet der Ausdruck "eine im Vertragsstaat ansässige Person", eine Person die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes ... steuerpflichtig ist ...

Gemäß Art 4 Abs. 2 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland gilt Folgendes für eine natürliche Person, die in beiden Vertragsstätten ansässig ist: ... verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nur in dem Vertragssaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Damit gilt der BF, dessen Familie auch während der befristeten Entsendung nach Deutschland in Österreich wohnhaft geblieben ist, nach dem DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland als in Österreich ansässig.

Gemäß Art 15 Abs. 1 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland dürfen ... Gehälter ..., 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 Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art 15 Abs. 2 lit. b) und lit. c) des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland dürfen ungeachtet des Abs. 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Gemäß Art 15 Abs. 3 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland finden die Bestimmungen des Abs. 2 lit b) 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.

Dadurch wird bei kurzfristigen Auslandstätigkeiten das Besteuerungsrecht an den Einkünften des Leiharbeitnehmers jedenfalls dem Ansässigkeitsstaat überlassen.
(Loukota/Jirousek, Int StR Art 15 DBA BRD, Anm 2)

Nach der Rechtsansicht des BMF (BMF-010221/0362-VI/8/14), die sich mit der Sicht der deutschen Finanzverwaltung deckt und der das BFG vor allem unter Berücksichtigung der Judikatur des VwGH (22.05.2013, Zl. 2009/13/0031) keine Bedenken hat, bezieht sich diese Bestimmung bei sogenannten "Passivleistungen" auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes, nicht jedoch auf die Personalüberlassung im Konzern, bei der – wie oben dargestellt – der Gehalt des BF von der österreichischen Gesellschaft bezahlt wurde, diese aber ihrerseits die auf die Tätigkeit des BF in Deutschland entfallenden Kosten von der deutschen Konzerngesellschaft ersetzt erhielt.

Bei solchen "passiven" Arbeitskräfteüberlassungen im Konzern greift sohin die oben angeführte 183 Tage Regelung nicht, da im Sinne eines wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes das Unternehmen als Arbeitgeber auftritt zu dem der Arbeitnehmer entsendet wurde. (VwGH vom, 22.05. 2013, Zl. 2009/13/0031) Dieser wirtschaftliche Arbeitgeber im gegenständlichen Fall im Tätigkeitsstaat (hier in Deutschland) ansässig. Somit hat die Versteuerung der auf die Arbeit in Deutschland entfallenden Bezüge des BF nach Art 15 Abs. 1 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland in Deutschland zu erfolgen.

Gemäß Art 15 Abs. 4 des DBA zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.

Auch dies ist im gegenständlichen Fall nachgewiesenermaßen erfolgt.

Gegen diese oben beschriebene wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft und die daraus resultierende Aufteilung der Einkünfte bei Vorliegen einer konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung im Sinne einer sogenannten "Passivleistung" hat sich der Bescheid des FA auch nicht gewandt.

Vielmehr ist das FA davon ausgegangen, dass die Tätigkeit des BF nicht im Wege einer Arbeitskräfteüberlassung erfolgte, sondern der BF bei der deutschen Konzerngesellschaft für das österreichische Unternehmen im Wege einer sogenannten "Aktivleistung" tätig wurde.

Eine solche vom FA angenommene "Aktivleistung" wäre nach dem Verständnis des BFG dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer letztlich im Auftrag und im Interesse des österreichischen Unternehmens nach Deutschland entsendet worden wäre, weil eine Vereinbarung der beiden Unternehmen über eine vom österreichischen Unternehmen zu erbringende Werkleistung gegenüber dem deutschen Unternehmen bestünde.

Eine derartige "Assistenzleistung" des österreichischen Unternehmens, im Bereich Überwachung, Schulung Beratung usw. ist nach den Ergebnissen des Verfahrens aber eindeutig nicht gegeben.

Der BF wurde nicht vom österreichischen Konzernunternehmen entsendet, um in der deutschen Gesellschaft eine wie auch immer geartete Assistenzleistung im Auftrag des österreichischen Unternehmens zu erbringen, er war als konzernintern überlassener Arbeitnehmer in die Organisation der Gesellschaft in Deutschland eingegliedert, wie jeder dort (direkt) angestellte Arbeitnehmer.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Nach dem oben Gesagten liegt eine "Passivleistung" im Sinne einer Arbeitskräfteüberlassung im Konzern vor.

Bei dieser Ausgangslage hat unter Berücksichtigung des vom VwGH judizierten wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes bei einer Arbeitskräfteüberlassung im Konzern eine Aufteilung der Einkünfte auf den Wohnsitzstaat und den Tätigkeitsstaat zu erfolgen.

Da die Einkünfteanteile, die Österreich und Deutschland zuzuordnen sind zwischen den Parteien des Verfahrens nicht strittig sind und auch das BFG keine Bedenken gegen die Höhe der Anteile der verteilten Einkünfte hat, war der Beschwerde im Sinne der Anträge des Beschwerdeführers statt zu geben.

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.

Das BFG folgt mit dieser Entscheidung der im Begründungsteil zitierten Entscheidung des VwGH zu einem vergleichbaren Sachverhalt.

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 6. Februar 2017