



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, geb. Datum1, 7xxxx ST., S-Straße, vormals in 1xxx Wien, W-Straße, vertreten durch Ernst & Young STB & WP GesmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, vom 2. Juli 2009 und vom 22. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Dienstnehmer der E1-GmbH mit Sitz in S.. Mit 1. August 2007 wurde dem Bw. der Vertrieb bei der Tochtergesellschaft "Südosteuropa/Zentralasien" übertragen und mit 1. September 2007 bis 31. Juli 2010 von der deutschen Muttergesellschaft E1-GmbH/S. zur österreichischen Tochtergesellschaft E-GmbH am Standort Wien entsendet. In weiterer Folge wurde die Entsendung nach Österreich vorzeitig mit 31. Dezember 2007 beendet. Dessen ungeachtet war der Bw. für den Zeitraum 24. September 2007 bis 14. März 2008 in 1xxx Wien, W-Straße, polizeilich als Hauptwohnsitz gemeldet.

Für die Dauer der Entsendung nach Österreich war der Bw. weiterhin bei der E1-GmbH mit Sitz in S. beschäftigt und hat für die Dauer seiner befristeten Entsendung seinen bisherigen Wohnsitz in Deutschland, in D-3xxxx B., V-Straße, beibehalten. Des Weiteren wurde ein Wohnsitz in Österreich, 1xxx Wien, W-Straße, begründet. Mit 30. Juni 2008 wurde das

Dienstverhältnis des Bw. zur E1-GmbH/ S. gekündigt und im Gefolge einer gerichtlichen Auseinandersetzung dessen Dienstverhältnis zur E1-GmbH/S. mit 31. Oktober 2008 beendet.

Am Stammkapital der E-GmbH in Höhe von ATS 150.000.000,-- mit Sitz in T. waren lt. Firmenbuch ab 27. Juli 2007 die E-AG sowie die M-AG mit einer Einlage iHv ATS 149.850.000,- - bzw. ATS 150.000,-- beteiligt.

Auf den dem Finanzamt elektronisch übermittelten Lohnzetteln der Jahre 2007 und 2008 wurden die Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit für die Zeiträume 1. September 2007 bis 31. Dezember 2007 bzw. 1. Jänner 2008 bis 31. Oktober 2008 jeweils im Nettobetrag von € 52.811,24 bzw. € 136.356,86 ausgewiesen.

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärungen 2007 und 2008 übermittelte der Bw. dem Finanzamt jeweils berichtigte Lohnzettel für die Jahre 2007 und 2008, auf denen die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge jeweils mit € 0,00 beziffert wurde. Dies mit der Begründung, der Lebensmittelpunkt des Bw. sei für den Zeitraum seiner Entsendung nach Österreich in Deutschland verblieben, weswegen er gemäß Art. 4 Abs. 2a DBA-Deutschland in Deutschland ansässig sei. Deutschland habe als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen. Folglich sei irrtümlich sein gesamtes Einkommen ab 1. September 2007 in Österreich besteuert worden. Aus diesem Grunde werde ein berichtigter Lohnzettel nachgereicht, da der originale Lohnzettel durch den Arbeitgeber dem Finanzamt übermittelt worden sei. Nach Auffassung des Bw. habe Österreich nur dann das Besteuerungsrecht auf die Vergütungen des Bw., wenn er sich an mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten habe.

Bei den Veranlagungen des Bw. zur Einkommensteuer 2007 und 2008 legte das Finanzamt die von der E-GmbH ursprünglich elektronisch übermittelten Lohnzettel zu Grunde und ermittelte die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Bruttobetrag von € 52.811,24 (2007) bzw. € 136.356,86 (2008). Diese Einkünfte resultieren zur Gänze aus den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit bei der E1-GmbH.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 wurde mit Eingaben vom 2. Juli 2009 und vom 22. April 2010 fristgerecht berufen und eine entsprechende Korrektur der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beantragt. Begründend wurde ausgeführt, der Bw. sei in Österreich nicht steuerpflichtig, da er weniger als 183 Tage in Österreich anwesend gewesen sei. Der Bw. sei daher in Österreich nicht steuerpflichtig. Die ursprünglichen, von der E-GmbH dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel haben die gesamten Einkünfte als steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen. Aus diesem Grund habe die E-GmbH eine Korrektur des übermittelten Lohnzettels durchgeführt und die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mit € 0,00 ermittelt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde weiters ausgeführt, der Bw. sei in Österreich nicht steuerpflichtig, da die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber, der in Österreich ansässig sei, gezahlt worden seien und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung der deutschen Firma gezahlt worden seien.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, bei einer Entsendung von der BR Deutschland nach Österreich habe der *Tätigkeitsstaat* das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften. Ihre Begründung der "183-Tage-Regel" werde durch die Bestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland derogiert. Auch müsse im Entsendungsfall auf die Arbeitstage abgestellt und die Steuerpflicht aufgeteilt werden. Darüber hinaus entspreche die in der Berufung vorgebrachte Begründung, dass von der österreichischen Firma ein berechtigter Lohnzettel eingereicht werde, nicht den Tatsachen.

Mit Eingabe vom 27. Oktober 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde auf die Berufung vom 2. Juli 2009 verwiesen. Nach der dem Vorlageantrag beigefügten Aufstellung der Reisetage habe sich der Bw. im Jahre 2007 35 Tage in Österreich aufgehalten.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Nach der Eingabe vom 9. Mai 2012 reichte der Bw. den Dienstvertrag mit der E1-GmbH /S., die Entsendungsvereinbarung zwischen der E1-GmbH/S. und der E-GmbH sowie die deutschen Einkommensteuer-Erklärungen der Jahre 2007 und 2008 samt Beilagen in Kopie nach.

Nach der Eingabe vom 9. Mai 2012 bleibe während eines internationalen Einsatzes der Mitarbeiter Arbeitnehmer der *Heimatlandgesellschaften*, das sei im vorliegenden Fall die E1-GmbH mit Sitz in S.. Ein Arbeitsverhältnis mit der Einsatzlandgesellschaft werde nur dann vereinbart, wenn dies nach den lokalen Gegebenheiten (zB für den Erhalt der Arbeitserlaubnis) erforderlich sei. Hieraus resultierend werde im G-Konzern der sog. "Home-base-Ansatz" praktiziert: Die *Vergütung* orientiere sich während des internationalen Einsatzes an der Vergütung, die der Mitarbeiter bei Verbleib im Heimatland erhalten hätte/würde. Das Gehalt werde entsprechend der Einkommensstruktur im Heimatland durch die Heimatgesellschaft festgelegt und weiterentwickelt. Die Gehaltsstruktur der Einsatzlandgesellschaft habe hierauf keinen Einfluss. Die Vergütung für den internationalen Einsatz beinhalte darüber hinaus weitere Zusatzleistungen, wie zB die entstehenden Mehrkosten, die mit dem Auslandseinsatz

verbunden seien und abgedeckt werden sollen. Über die Höhe der Bezüge und einen ggf. auszubezahlenden Erfolgsbonus entscheide damit (ausschließlich) die Heimatlandgesellschaft.

Der Leistungsanspruch ergebe sich aus dem Arbeitsverhältnis mit der Heimatlandgesellschaft, sodass die Heimatlandgesellschaft das Risiko der Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall trage.

Betreffend die erwachsenen *Abfertigungs-* und *Pensionsansprüche* des Bw. sei anzuführen, dass der Bw. den deutschen Rechtsvorschriften – und somit der E1-GmbH/S. unterstellt gewesen sei. Auch der Anspruch auf betriebliche Altersversorgung ergebe sich aus dem Arbeitsverhältnis mit der Heimatlandgesellschaft. Der Begriff der "Abfertigungsansprüche" sei dem deutschen Rechtssystem nicht bekannt.

Betreffend *Dienstzeit*, *Urlaubsmaß* etc. gelte die Vereinbarung für den internationalen Einsatz, welche den zu Grunde liegenden deutschen Arbeitsvertrag ergänze. In dieser werde der Urlaubsanspruch mit 25 Arbeitstagen bei einer 5-Tage-Woche festgelegt. Punkt 2.8 regle die Arbeitszeit und verweise auf die lokal geltenden Regelungen im Einsatzland (im jeweiligen Betrieb).

Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag seien mit der E1-GmbH/S. auszutragen, da nur mit dieser Gesellschaft ein Arbeitsvertrag bestehe. Das Recht der Entscheidung über *Kündigung* bzw. *Entlassung* habe die E1-GmbH/S., da nur mit dieser Gesellschaft ein Arbeitsvertrag bestehe.

Für die *Lohnleistung* und die Abführung der Lohnnebenkosten sei die Heimatlandgesellschaft verantwortlich. Der Bw. sei somit den deutschen Rechtsvorschriften und damit der E1-GmbH mit Sitz in S. unterstellt.

Die *Entsendung* des Bw. habe mit 1. September 2007 begonnen und sei ursprünglich bis 31. Dezember 2010 geplant gewesen. Mit 31. Dezember 2007 sei die Entsendung jedoch vorzeitig beendet worden. Aufgrund interner Unstimmigkeiten sei der Bw. für das Jahr 2008 sofort freigestellt worden. Der Lohnsteuereinbehalt in Österreich für das Jahr 2008 sei irrtümlich erfolgt. Der Bw. habe für das Jahr 2008 keinen Arbeitstag in Österreich gehabt.

Hinsichtlich der *Aufenthaltstage* des Bw. in Österreich liege nur der bereits übermittelte "Calendar Report" vor, der vom Bw. selbst erstellt worden sei. Demnach habe er 2008 *keine Aufenthaltstage* und keine Arbeitstage in Österreich gehabt.

Eine zu wertende Gesamtschau der bereits dargelegten Umstände (vorzeitige Beendigung der Entsendung aufgrund interner Unstimmigkeiten) bzw. die Abmeldung mit bereits 14. März 2008 (aus Basis der vom UFS erhaltenen Informationen) lasse aus der Sicht des steuerlichen Vertreters jedoch unzweifelhaft den Schluss zu, dass der Bw. im Jahre 2008 gar nicht bzw.

weniger als 183 Tage physisch in Österreich aufhältig und insbesondere auch keine Arbeitstage gehabt habe.

Zur Frage, aus welchen Beweggründen eine Gestellung des Bw. von der E1-GmbH mit Sitz in S. zur E-GmbH erfolgte, könne zum heutigen Zeitpunkt keine Aussage mehr gemacht werden. In diesem Zusammenhang werde auf die Stellenbeschreibung in seinem Arbeits- und Entsendevertrag verwiesen.

Aufgrund des bestehenden Arbeitsvertrages zur E1-GmbH/S. sei diese leistungs verpflichtet und die bezugsauszahlende Stelle gewesen. Die Auszahlung sei mittels eines sog. "Split Payment" erfolgt, wo sowohl die Heimatlandgesellschaft als auch die Einsatzlandgesellschaft (s. Punkt 2.2 und 2.3 Vereinbarung internationaler Einsatz) Bezüge (unter Verkürzung der Zahlungswege) ausbezahlt haben. Bei allen internationalen Einsätzen erfolge grundsätzlich die Leistung an den Mitarbeiter über die Heimatgesellschaft, die diese Kosten der Einsatzlandgesellschaft weiter belaste.

Mit Eingabe vom 9. Mai 2012 übermittelte der Bw. Kopien der deutschen Einkommensteuer-Erklärungen 2007 und 2008. Aus der Beilage zur deutschen Einkommensteuer-Erklärung 2007 ergibt sich, dass der Bw. seinen Wohnsitz in Deutschland beibehalten und seine Familie ihn nicht nach Österreich begleitet hat. Der Bw. unterliege daher der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 dEStG. Aufgrund engerer persönlicher und wirtschaftlicher Beziehungen sei der Bw. in Deutschland ansässig. Aus diesem Grund stehe gemäß Art. 15 Abs. 2 und 4 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht für Arbeitstage in Deutschland sowie in Österreich Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu. Für Arbeitstage in Österreich gehe mangels Besteuerung das Besteuerungsrecht auf Deutschland über. Für das Jahr 2007 seien die nachstehenden Einkünfte in Deutschland erklärt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
Bruttogehalt:	45.912,41
Bruttosachbezüge:	18.856,01
abzügl. Erstattung der österr. LSt:	- 23.796,85
abzügl. doppelter Haushalt, da in BRD steuerfrei:	- 5.455,98
SUMME der Einkünfte:	35.515,59

Die Einnahmen lt. Lohnsteuerbescheinigung vom 1. September 2007 bis 31. Dezember 2007 iHv € 31.640,13 seien bereits in dem österreichischen Gehalt mitberücksichtigt.

In der Beilage zur deutschen Einkommensteuer-Erklärung 2008 wird hingegen vom Bw. ausgeführt, der Bw. sollte ursprünglich von seiner ehemaligen Arbeitgeberin der E-AG vom 1. August 2007 bis zum 28. Februar 2008 entsendet werden. Die Entsendung sei jedoch vorzeitig zum 31. Dezember 2007 beendet worden. Im Veranlagungszeitraum habe der Bw. nachlaufende Zahlungen iHv € 170.031,51 erhalten, in diesen Zahlungen sei bereits die nach-

laufende Zahlung lt. Lohnsteuerbescheinigung iHv € 47.922,55 enthalten. Im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung werde nachträglich das Gehalt iHv € 170.031,51 abzüglich der in Österreich erstatteten Lohnsteuer iHv € 62.384,13 als steuerpflichtiger Arbeitslohn berücksichtigt. Damit ergebe sich ein steuerpflichtiger Arbeitslohn, von dem kein Steuerabzug vorgenommen worden sei, iHv € 107.647,38. Aufgrund der "Nettolohnvereinbarung" stehe dem Arbeitgeber die Erstattung der Lohnsteuer zu und könne nicht dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Bw. zugerechnet werden.

Mit weiterer Eingabe vom 24. Mai 2012 übermittelte der Bw. Kopien der deutschen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008, mit denen in Deutschland die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der Jahre 2007 und 2008 wie folgt festgesetzt worden seien:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:	2007	2008
Bruttoarbeitslohn:	67.886,00	951.731,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	64.904,00	926.867,00
festzusetzende dt. Einkommensteuer:	17.105,00	110.015,00

Ein an den Hauptverband der österr. Sozialversicherungsträger gestelltes Auskunftersuchen hat ergeben, dass für den Bw. keine Einträge betreffend einer Erwerbstätigkeit in den Jahren 2007 und 2008 vorhanden seien.

Nach der Eingabe vom 11. Juni 2012 sei der Bw. nach den vorliegenden Kalenderaufzeichnungen im Zeitraum Jänner bis August 2007 acht Arbeitstage in Österreich gewesen. Zu dem für das Jahr 2008 ausgestellten Lohnzettel mit Brutto- bzw. Nettobezügen iHv € 170.031,50 bzw. € 136.356,86 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 2008 sowie zu einer Weiterzahlung des Gehalts für das Jahr 2008 wird seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. wie folgt Stellung genommen: Der Bw. sei zum 30. Juni 2008 gekündigt worden, wobei im Zuge einer gerichtlichen Auseinandersetzung eine Aufhebungsvereinbarung mit folgendem Inhalt geschlossen worden sei:

- Das zwischen den Parteien bestehende Arbeitsverhältnis werde auf arbeitgeberseitigem Anlass unter Einhaltung der ordentlichen Kündigungsfrist zum 30. Juni 2008 beendet. Der Bw. werde bis zum 31. Oktober 2008 widerruflich freigestellt.
- Bis zum 31. Oktober 2008 werde neben der Vergütung die Zahlung aus der Richtlinie "Going Global" gewährt, mit Ausnahme der nicht mehr anfallenden Miete in Wien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften uneingeschränkt 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.

Gemäß Art. 5 DBA-Deutschland ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Ausdruck umfasst insbesondere einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte, ein Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen – vorbehaltlich der Art. 16 bis 20 – 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 (in diesem Fall Österreich) besteuert werden.

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat (Fall Deutschland) 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.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. finden die Bestimmungen des Absatzes 2 Buchstabe 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.

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland gilt für Zwecke dieses Artikels die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Republik Österreich für das Jahr 2007 das Besteuerungsrecht an den vom Bw. im Zeitraum 1. September 2007 bis 31. Dezember 2007 erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zukommt, wenn ein Fall der Arbeitskräftegestellung im Konzernverbund von Deutschland nach Österreich und somit ein Anwendungsfall der "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" vorliegt. Dies insbesondere, wenn der Bw. für das Jahr 2007 weniger als 183 Tage im Inland anwesend und die Vergütun-

gen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung der deutschen Firma in Österreich gezahlt wurden.

Für das Jahr 2008 ist in diesem Zusammenhang zudem zu beachten, dass – ungeachtet der Ausstellung eines Lohnzettels – die Arbeitnehmer-Entsendung vorzeitig mit 31. Dezember 2007 beendet und für das Jahr 2008 keine Aufenthalts- und Arbeitstage in Österreich dokumentiert werden können.

Für den Bw. wurden in Österreich in den Jahren 2007 und 2008 keine Sozialversicherungsbeiträge entrichtet, da nach den Ausführungen in der Eingabe vom 9. Mai 2012 die Heimatlandgesellschaft E1-GmbH/S. für Sozialversicherungsbeiträge verantwortlich sei. Demgemäß hat eine entsprechende Anfrage an den Hauptverband der Sozialversicherungsträger keine Versicherungsdaten für den Bw. ergeben.

Der Begriff des Wohnsitzes nach § 26 BAO ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht erforderlich, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der ausländische Wohnsitz in Deutschland beibehalten worden ist.

Unstrittig ist, dass der Bw. in Deutschland über einen Wohnsitz verfügt, den er für die Dauer der Auslandsentsendung nach Österreich beibehalten hat. Nach der auf OECD-Ebene akkordierten Meinung (Art. 4 Z 15 OECD-Kommentar zum MA) ist das Beibehalten der Wohnstätte im Entsendestaat als Indiz dafür zu anzusehen, dass der Mitarbeiter den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in den anderen Staat verlagert hat. Auf dieser Grundlage wurde auch in den Einkommensteuer-Richtlinien dargelegt, dass bei Entsendungen unter zwei Jahren von keiner Verlagerung des Lebensmittelpunktes gesprochen werden kann, sehr wohl aber bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten, wenn der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln. Aufgrund der gegebenen Verhältnisse – *Befristung* des Auslandseinsatzes, *Beibehaltung* des deutschen Wohnsitzes, *Weitergeltung* des deutschen Dienstvertrages und Verbleib der *Familienangehörigen* in Deutschland – war davon auszugehen, dass der Bw. in Deutschland weiterhin seinen Lebensmittelpunkt beibehalten hat.

Die Bestimmung in Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland weist – gleich Art. 15 Abs. 1 OECD-MA – das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Der andere Vertragsstaat darf nur dann und insoweit besteuern, als die Vergü-

tungen auf unselbständige Arbeit entfallen, die auf *seinem Territorium* ausgeübt wird (Arbeitsort, physische Anwesenheit des Arbeitnehmers).

Davon abweichend sehen Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eine Durchbrechung vom Arbeitsortprinzip mit der sog. "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" vor. Demnach wird das Besteuerungsrecht an Vergütungen, die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit entfallen, abweichend zu Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland bzw. OECD-MA *ausschließlich* dem *Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers* zugewiesen, wenn die drei nachstehenden Voraussetzungen *kumulativ* (vgl. Bindewort "und") erfüllt sind:

- lit. a) Der Empfänger der Einkünfte hält sich im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb des Zeitraumes von 12 Monaten, der während des Steuerjahres beginnt oder endet und
- lit. b) die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist und
- lit. c) die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) hat.

Fehlt es im konkreten Einzelfall nur an einer dieser Bestimmungen, behält der *Tätigkeitsstaat* das ihm aufgrund des *Arbeitsortprinzips* zugewiesene Besteuerungsrecht. Schädlich aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates sind im gegebenen Zusammenhang daher das Überschreiten der "183-Tage-Frist" oder sachverhaltsmäßige Feststellungen, dass der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansässig ist oder dass der Arbeitgeber eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung iSd Art. 5 OECD-MA im Tätigkeitsstaat unterhält, die für die dort ausgeübte unselbständige Arbeit ausbezahlten Vergütungen des Arbeitnehmers trägt.

Der *Arbeitgeberbegriff* ist im zwischenstaatlichen Steuerrecht nicht definiert. Der Kommentar zum OECD-MA enthält jedoch iZm Art. 15 Aussagen zur Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Arbeitgeber in Fällen des internationalen Arbeitnehmerverleihs, die Orientierungshilfe für eine konkrete Begriffsbestimmung sind. Nach Art. 3 OECD-MA sind Begriffe, die in DBAs nicht gesondert geregelt sind, nach nationalem Recht auszulegen.

Arbeitgeber im Sinne des *zwischenstaatlichen* Steuerrechts ist demnach die (natürliche oder juristische) Person, die ein Recht auf den Arbeitserfolg hat, die die Verantwortlichkeit und Risiken trägt, der die Leistung geschuldet und unter deren Leitung und Kontrolle die nichtselbständige Arbeit ausgeführt wird, der die Weisung zukommt und die den Arbeitslohn ausbezahlt. Beim letztgenannten Kriterium kommt es dabei nicht auf den Zahlungsweg als solchen, also die rein manipulative Tätigkeit, sondern vielmehr darauf an, zu *wessen Lasten* der Arbeitslohn *gezahlt* wird. Das zwischenstaatliche Steuerrecht stellt also auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber ab, der zusammenfassend derjenige ist, in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und aufgrund der Weisungsgebundenheit eingebunden ist, und der auch den Lohnaufwand im eigentlichen Wortsinn trägt.

Die sog. "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" kommt nur dann zum Tragen, wenn die Lohnvergütungen nicht von einem oder für einen im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers ansässigen Arbeitgeber bezahlt werden. *Ansässigkeit* bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Arbeitgeber aufgrund des Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltes (natürliche Person), Ortes der Geschäftsleitung (juristische Person) oder sonstiger Merkmale im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers steuerpflichtig ist (vgl. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). In diesem Zusammenhang wird klargestellt, dass *konzernverbundene Gesellschaften* aufgrund rechtlicher Selbständigkeit *keine Betriebsstätten* iSd Abkommensrechts darstellen.

Der *Betriebsstättenbegriff* ist im Art. 5 OECD-MA definiert und umschreibt die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Durch Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland wird mit der sog. "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" das in Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland normierte Arbeitsortprinzip durchbrochen und das Besteuerungsrecht dem *Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers* zugewiesen, soweit die in Art. 15 Abs. 2 genannten drei kumulativ Bedingungen erfüllt werden. Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland enthält eine dem Art. 15 Abs. 2 OECD-MA im Wesentlichen angegliche "Monteurklausel" mit dem Unterschied, dass hier bei der Ermittlung der 183 Tage nicht auf das Steuerjahr, sondern auf das *Kalenderjahr* abzustellen ist.

Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland sieht mit Wirkung vom 1.1.2003 vor, dass in den Fällen der Arbeitskräfteüberlassung die "183-Tage-Regel" unabhängig davon gilt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder nicht. Mit dieser Regelung sollte einer Fehlinterpretation des Arbeitgeberbegriffes in grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungsfällen vorgebeugt werden. Insbesondere haben Entwicklungen in der OECD auf deutscher Seite dazu geführt, generell den Arbeitskräfteentleiher als Arbeitgeber iSd DBA zusehen (vgl. BMF, Konzerninterne Arbeitskräftegestellung von Deutschland nach Österreich – EAS 2398 vom 29.12.2003, zitiert in ÖStZ 2004, S. 295).

Bei der Arbeitskräfteüberlassung im *Konzernverbund* ist zu beachten, dass Vereinbarungen und Leistungsverrechnungen zwischen konzernverbundenen Unternehmen dem *Fremdvergleich* standhalten und den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen entsprechen müssen.

Die Regelung des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland, der zufolge die "183-Tage-Regel" unabhängig davon gilt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder nicht, entbindet aber nicht von der Prüfung, ob ein behauptetes Gestellungsverhältnis auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als solches zu werten ist. Arbeitskräfteüberlassung liegt als solche nur vor, wenn der Überlasser *weiterhin* der *Arbeitgeber* des überlassenen Dienstnehmers bleibt, wobei die Arbeitgeberbereignschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu prüfen ist (vgl. Zusam-

menfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002).

Erfolgt eine Arbeitskräftegestellung im Konzernverbund im Interesse des *aufnehmenden Konzernunternehmens* (im Interesse der österr. Tochtergesellschaft), ist der wirtschaftliche Arbeitgeber nach denselben Kriterien wie bei einer Arbeitnehmergestellung zwischen fremden Unternehmen zu ermitteln. Entscheidend dafür, ob das gestellende deutsche Konzernunternehmen während des Gestellungszeitraumes seine *wirtschaftliche Arbeitgeberstellung* an die österreichische E-GmbH verloren hat, ist das Gesamtbild der im Einzelfall zur Ausübung der Arbeitgeberfunktion feststellbaren Verhältnisse. In diesem Fall ist zu beachten, dass zivilrechtliche Vereinbarungen auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen sind. Ein Arbeitskräfteüberlassungsvertrag wäre demnach nicht mehr anzuerkennen, wenn der Gesteller bzw. Verleiher die typischen Arbeitgeberfunktionen nicht (mehr) wahrnimmt und in Wirklichkeit nur mehr zwischengeschaltete Lohnauszahlungsstelle ist (vgl. EAS 2398).

Ist im Fall einer konzerninternen Arbeitnehmerentsendung erkennbar, dass für den Entsendungszeitraum die österreichische *Tochtergesellschaft* die wesentlichen *Arbeitgeberfunktionen* wahrnimmt (s. Rz 923 und 924 LStRL 2002), dann liegt aus steuerlicher Sicht kein Fall einer Arbeitskräfteüberlassung vor und Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland kommt diesfalls nicht zur Anwendung. In diesem Fall dürfen Arbeitnehmer Einkünfte in Österreich nicht unter Berufung auf die "183-Tage-Klausel" von der Besteuerung freigestellt werden (vgl. BMF, Konzerninterne Arbeitskräftegestellung von Deutschland nach Österreich, ÖStZ 2004, S. 295).

Bei der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung, die im Interesse der *gestellenden* deutschen *Konzerngesellschaft* zu Kontroll-, Koordinierungs- oder Assistenzleistungen im verbundenen Unternehmen erfolgt, bleibt das gestellende Konzernunternehmen – ungeachtet einer Eingliederung des gestellten Mitarbeiters in die Organisation der aufnehmenden Gesellschaft – Arbeitgeber (vgl. EAS 733; EAS 1941; EAS 2005).

Im Rahmen der Gestaltungsfreiheit obliegt es den beteiligten Parteien zu entscheiden, mit wem jemand einen Dienstvertrag abschließen möchte. Wird die zivilrechtliche Gestaltung nicht bloß auf dem Papier, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht vollzogen, ist die zivilrechtliche Gestaltung auch der Besteuerung zu Grunde zu legen. Eine Umqualifizierung des vertraglich Vereinbarten, nämlich eine steuerliche Nichtanerkennung der bloßen Entsendung unter Annahme eines Arbeitgeberwechsels, soll nicht gerechtfertigt sein, wenn typische Arbeitgeberfunktionen weiterhin vom entsendenden Unternehmen wahrgenommen werden und nicht auf das andere Unternehmen übergehen (s. sinngemäß EAS 969, SWI 1997, S. 25).

Dies gilt auch, wenn dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend ein weiterlaufender Gehaltsaufwand *weiterverrechnet* wird. Letztlich wird damit entscheidend, von wem der Arbeitnehmer in stärkerem Maße persönlich und organisatorisch *abhängig* ist. Wer die Vergütung wirtschaftlich trägt, ist genauso irrelevant, wie der Ort der Auszahlung. Nach innerstaatlichem Recht führt daher der Umstand, dass Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen werden, noch nicht dazu, dass dieser Dritte Arbeitgeber ist, wenn ihm auch nicht die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. Endfellner, a.a.O., SWI 6/2002, S. 281ff). Nach der Rspr des VwGH knüpft der Begriff des Dienstverhältnisses an Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer an und nicht an die Auszahlung von Bezügen, sodass die Kostentragung allein nicht entscheidend ist (vgl. VwGH 8.6.1979, Zl. 2573/77).

Die Arbeitgeberbereignschaft hängt letztlich lt. OECD von den Kriterien ab, wem der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung schuldet, unter wessen Leitung er tätig und wessen Weisungen er zu folgen hat (vgl. Endfellner, a.a.O., SWI 6/2002, S. 281ff).

Demgegenüber wird in Deutschland der Arbeitgeberbegriff "*wirtschaftlich*" interpretiert. Dies vor allem mit dem Argument, dass der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht erhalten soll, wenn das Arbeitsentgelt letztlich zu seinen Lasten gezahlt wird. Im Unterschied zu Österreich wird somit der Umstand, welche Gesellschaft das Arbeitsentgelt wirtschaftlich trägt, für die Bestimmung der Arbeitgeberbereignschaft unmittelbar relevant (vgl. Endfellner, Der Begriff des Arbeitgebers iSd Art. 15 Abs. 2 OECD-MA: Geltung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Österreich, SWI 6/2002, S. 281ff).

Nach den EAS 969 und 1966 ist in Österreich – vorbehaltlich von *Umgehungsfällen* – der "rechtliche" Arbeitgeberbegriff im Rahmen der Monteur-Bestimmung maßgeblich. Daher führt eine Mitarbeiterentsendung nach Österreich unter den Voraussetzungen, dass der ausländische Arbeitgeber keine Betriebsstätte in Österreich begründet und die "183-Tage-Regel" nicht erfüllt wird, nicht automatisch zu einer Lohnsteuerpflicht in Österreich, wenn der inländischen Gesellschaft, E-GmbH, ein Teil des Gehaltes des Bw. als Mitarbeiter weiterbelastet wird. Maßgeblich ist allein, ob der inländischen Gesellschaft typische Arbeitgeberfunktionen zukommen.

Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland sollte sicherstellen, dass in **allen Fällen** einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung, ob von Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder von Konzerngesellschaften die "183-Tage-Klausel" bzw. "Monteurklausel" zur Anwendung gelangt. Deutschland besteht jedoch darauf, dass in den Fällen einer konzerninternen Personalüberlassung das beschäftigende Konzernunternehmen als steuerlicher Arbeitgeber gilt, wenn die Überlassungszeit 3 Monate übersteigt. Da in Anwendung der "183-Tage-Klausel" Mitarbeiter *deutscher Konzerngesellschaften steuerfrei* zu stellen sind, löst dies im Verhältnis zu Deutsch-

land keine "Doppel-Nichtbesteuerung" aus, da diesfalls das deutsche Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland erhalten bleibt (s. sinngemäß EAS-Auskunft des BMF, vom 27.4.2006, GZ. BMF-010221/0225-IV/4/20006).

Bei einer Entsendung von nicht mehr als **3 Monaten** (jahresübergreifend für sachlich zusammenhängende Tätigkeiten) spricht aus Vereinfachungsgründen eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers **nicht** als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist (s. sinngemäß BMF 14.9.2006, Zl. IV B 6 – S 1300-367/06, zitiert in ARD 5715/10/2006).

Die anzuwendende Zählweise betreffend der 183 Tage-Frist ergibt sich aus AÖFV 331/1991: Maßgebend sind die tatsächlichen (vollen oder teilweisen) Aufenthaltstage in Österreich, ungeachtet, ob es sich dabei um Arbeits-, Urlaubs-, Krankheitstage und dgl. handelt. Überschreiten die tatsächlichen Aufenthaltstage – auch wenn dies unvorhergesehen passieren sollte – die 183 Tage-Frist, dann erwächst in diesem Kalenderjahr ein Besteuerungsanspruch des Vertragsstaates, wohin der Arbeitnehmer entsandt wurde (vgl. EAS-Auskunft des BMF, GZ A 13/4-IV/4/96 vom 3.7.1996).

Wird ein in Deutschland ansässiger Dienstnehmer der deutschen Konzernmutter an die österreichische Konzerntochtergesellschaft als "Account Manager" überlassen, wobei die Aufenthalte in Österreich 183 Tage jährlich nicht überschreiten, wird nach der derzeitigen Verwaltungspraxis auf der Grundlage des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland von einer Zuweisung des Besteuerungsrechts an Deutschland ausgegangen, wenn die deutsche Gesellschaft weiterhin der *Arbeitgeber bleibt*. Dies hinsichtlich nicht nur der zu 65% auf deutschem Staatsgebiet im Büro der Konzernmutter ausgeübten Tätigkeit, sondern auch in Bezug auf die zu 35% in den Schauräumen der österreichischen Tochtergesellschaft geleisteten Arbeiten (s. sinngemäß EAS 2890 des BMF vom 17.9.2007, BMF-010221/1284-IV/4/2007).

Ob im vorliegenden Fall die E1-GmbH mit Sitz in S. weiterhin Arbeitgeber ist, ist nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Die vom VwGH und BFH angewandten Kriterien stellen u.a. darauf ab, an wen sich der Arbeitnehmer bei Gehaltsforderungen wendet, wer die Höhe der Vergütung festlegt, wer den Arbeitnehmer kündigt oder entlassen kann, ob jemandem das ausschließliche Weisungsrecht zugesichert wurde, wer den Lohn ausbezahlt, wer bezüglich des Urlaubsanspruches die Ansprechperson ist oder in welcher betrieblichen Organisation der Arbeitnehmer stärker integriert ist (vgl. Ludwig, Arbeitgeber bei Arbeitnehmerüberlassung, ecolex 1994, 421).

Im vorliegenden Fall begründete der Bw. mit Dienstvertrag vom 19. Juni 2007 ab 1. August 2007 ein Dienstverhältnis zur E1-GmbH mit Sitz in S.. In diesem Dienstvertrag sind regelmäßige wöchentliche *Arbeitszeit*, das *Grundgehalt* und die *variable Vergütung* für das

volle Kalenderjahr, der *Urlaubsanspruch*, *Altersversorgung* und weitere *Dienstplichten* des Dienstnehmers geregelt.

Eine zwischen dem Bw. und der E1-GmbH mit Sitz in S. getroffene Zusatzvereinbarung vom 10. August 2007) zu diesem Dienstvertrag (Vereinbarung für den internationalen Einsatz – Versetzung "long term") überträgt dem Bw. für den Standort Wien die Leitung von "DE-Vertrieb".

Dabei wurde Punkt 1. vereinbart, dass im Einverständnis mit der Heimatgesellschaft (E1-GmbH /S.) – vertreten durch den Personalbereich – die Einsatzgesellschaft (E-GmbH) berechtigt ist, dem Bw. eine andere, seinen Kenntnissen und Fähigkeiten entsprechende Tätigkeit zu übertragen.

Demgemäß wird zwischen dem Bw. und der E1-GmbH mit Sitz in S. der Brutto-Jahresgehalt und die Summe der variablen Vergütungen iSe Erfolgsbeteiligung neu festgelegt und sorgt die E1-GmbH/S. weiterhin für die betriebliche Altersversorgung des Bw..

Nach Punkt 3.3 dieser Entsendungsvereinbarung ist der Bw. verpflichtet, der Heimatgesellschaft E1-GmbH/S. unverzüglich und schriftlich alle Änderungen seiner familiären Verhältnisse und des Aufenthaltsstatus mitzuteilen.

Soweit es nach Punkt 4.2 der Entsendungsvereinbarung die gesetzlichen Vorschriften zulassen, verbleibt der Bw. für die Dauer des Einsatzes im System der sozialen Sicherung des Heimatlandes. Die Regelungen zur Beitragstragung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer werden durch den internationalen Einsatz nicht verändert.

Nach Punkt 5.2 behält sich die Heimatgesellschaft (E1-GmbH/S.) das Recht vor, den Bw. jederzeit vorübergehend in das Heimatland zurückzurufen, wenn deren Interessen es erfordern. Nach Punkt 5.3 kann auf Wunsch des Bw. diese Entsendungsvereinbarung vorzeitig beendet werden, wenn die Heimatgesellschaft schriftlich zustimmt.

Mit Eingabe vom 9. Mai 2012 hält daher der steuerliche Vertreter des Bw. fest, dass sich der Leistungsanspruch des Bw. aus dem Arbeitsverhältnis des Bw. mit der E1-GmbH in S. ergibt. *Meinungsverschiedenheiten* aus dem Dienstvertrag sind mit der E1-GmbH/S. auszutragen, das Recht der Entscheidung über *Kündigung* bzw. *Entlassung* steht nur der E1-GmbH/S. zu, da mit dieser ein Dienstvertrag geschlossen wurde. Für die *Lohnleistung* und die Abführung der *Lohnnebenkosten* ist die E1-GmbH in S. verantwortlich.

In der Eingabe vom 9. Mai 2012 wird festgehalten, dass die E1-GmbH/S. leistungs verpflichtet und die bezugsauszahlende Stelle war. Aufgrund des sog. "Split Payments" haben sowohl die E1-GmbH/S. als auch die E-GmbH in Wien Bezüge ausbezahlt.

Im vorliegenden Fall sind die E1-GmbH mit Sitz in S. und die E-GmbH Konzerngesellschaften des G-Konzerns, weswegen von einer unternehmensinternen Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen werden kann. Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland ist somit anwendbar.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die E1-GmbH/S. weiterhin als wirtschaftlicher Arbeitgeber des Bw. anzusehen, die über keine Betriebsstätte in Österreich iSd Abkommensrechts verfügt.

Für das Jahr 2007 sind für den Zeitraum 1. September 2007 bis 31. Dezember 2007 die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland der sog. "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" erfüllt. Die für das Jahr 2007 vom Bw. von der E1-GmbH/S. bezogenen Einkünfte werden mit Verweis auf die "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" steuerfrei gestellt.

Werden die für das Jahr 2007 bezogenen Einkünfte mit Verweis auf die "183-Tage-Regel" bzw. "Monteurklausel" für Österreich steuerfrei gestellt, hat auch keine anteilige Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich bzw. keine Aufteilung der Steuerpflicht zu erfolgen.

Für das Jahr 2008 ist jedoch zu beachten, dass – entgegen der verspäteten polizeilichen Abmeldung des Bw. mit 14. März 2008 – der Bw. keine Tätigkeit in Österreich entfaltete, da die Entsendung des Bw. bereits mit 31. Dezember 2007 beendet wurde. Demgemäß können der Aufstellung der Reisetage für das Jahr 2008 keine konkret beruflich veranlassten Aufenthaltstage in Österreich entnommen werden. Eine berufliche Tätigkeit für das Jahr 2008 ist ebenso wenig durch eine erteilte Auskunft beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger dokumentiert. Eine Steuerpflicht von Bezügen der E1-GmbH mit Sitz in S. für das Jahr 2008 ist somit nicht gegeben.

Demgemäß wird von der Bw. mit Eingabe vom 9. Mai 2012 ausgeführt, dass der Lohnsteuer einbehalt für das Jahr 2008 irrtümlich erfolgte, da der Bw. keine Arbeitstage in Österreich hatte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juni 2012