

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30. September 2013 betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. September 2013 hat das Finanzamt dem in Deutschland ansässigen, bei der A GmbH angestellten und im Jahr 2013 bei der B GmbH im Inland zur Einarbeitung tätigen Beschwerdeführer Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre vorgeschrieben. Als Begründung wurde die Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit angeführt.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 3. Oktober 2013 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, die Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung seien nicht erfüllt. Wohnsitzstaat und Beschäftigungsstaat sei Deutschland. Der Nebenwohnsitz in N diene nur für Übernachtungen während der beruflich bedingten wöchentlichen Aufenthalte in Österreich. Die Steuer führe er an das Finanzamt in Deutschland ab.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2013 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Arbeitsausübung sei in Österreich erfolgt, weshalb Österreich auch ein Besteuerungsrecht an den dafür bezogenen Vergütungen zukomme. Ausnahmsweise würde das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland beim Ansässigkeitsstaat (Deutschland) bleiben, wenn eine Entsendung durch einen nicht in Österreich ansässigen Arbeitgeber erfolge, welcher diese Vergütungen bezahle

und diese auch nicht von einer Betriebsstätte getragen würden, die der Arbeitgeber in Österreich habe und sich der Arbeitnehmer in Österreich im Kalenderjahr nicht mehr als 183 Tage aufhalte. Diese Voraussetzungen müssten gleichzeitig erfüllt sein. Da der Aufenthalt in Österreich im Jahr 2013 mehr als 183 Tage betragen habe, komme die Ausnahmeregelung nicht zur Anwendung. Das Besteuerungsrecht an den Einkünften komme somit gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland Österreich zu. Die in Deutschland vorgenommene Besteuerung stehe somit nicht in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen und sei daher rückgängig zu machen.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schriftsatz vom 26. Oktober 2013 hat der Beschwerdeführer dagegen eingewendet, dass die angeführte Bescheidbegründung in seinem Fall nicht zutreffe, da

- die Entsendung durch einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber erfolge,
- die Vergütung von der in Deutschland ansässigen GmbH gezahlt werde,
- die Vergütung nicht von der österreichischen GmbH getragen werde,
- er sich nachweislich nicht mehr als 182 Tage in Österreich aufhalten werde und
- er den Lebensmittelpunkt mit Hauptwohnsitz in Deutschland habe.

Mit Schriftsatz vom 6. November 2013 hat der Beschwerdeführer eine durchlaufend nummerierte Auflistung der Aufenthaltstage in Deutschland unter Anschluss die Hin- und Rückfahrten betreffender Belege (Fahrkarten, Sitzplatzreservierungen, Tankbelege) vorgelegt, derzu folge er im Jahr 2013 in Summe 193 Tage in Deutschland verbracht hat. Weiters waren dem Schreiben eine Zusatzvereinbarung mit der A GmbH vom 25. Juli 2012 betreffend die in N zu absolvierende Einarbeitungszeit, eine Ablichtung des Ausweises zum Nachweis des Hauptwohnsitzes, Verdienstabrechnungen der A GmbH, aus denen der Lohnsteuerabzug in Deutschland hervorgeht, sowie Ablichtungen der Eheurkunde und der Geburtsurkunden der beiden Kinder angeschlossen.

Mit E-Mail vom 11. Dezember 2013 hat der Beschwerdeführer eine aktualisierte, um zusätzliche Angaben (Aufenthaltstage in Österreich, Angabe zur jeweiligen Ankunft in Österreich bzw. Deutschland) ergänzte Auflistung vorgelegt und mitgeteilt, dass für die An- und Abreisetage, wie auch schon in der ursprünglichen Liste, die sowohl für Österreich als auch für Deutschland geltende Regelung hinsichtlich der Datumsgrenze angewendet worden sei.

Mit E-Mail vom 12. Dezember 2013 hat der Beschwerdeführer neuerlich eine hinsichtlich der Jahresangabe beim Datum korrigierte Auflistung vorgelegt.

Mit E-Mail vom 1. Oktober 2014 hat der Beschwerdeführer weiters den deutschen Steuerbescheid vom 24. September 2014 für das Jahr 2013 übermittelt. Damit habe das deutsche Finanzamt die Steuerpflicht auf Grund der ausgewiesenen Anwesenheitstage in Deutschland anerkannt und bestätigt.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist mit seiner Familie in Deutschland ansässig. Mit Arbeitsvertrag vom 25. Juli 2012 hat er ein Dienstverhältnis mit der A GmbH begründet. In einer ebenfalls mit 25. Juli 2012 datierten Zusatzvereinbarung mit der A GmbH hat sich der Beschwerdeführer einverstanden erklärt, die notwendige (voraussichtlich bis 31. Dezember 2013) dauernde Einarbeitungszeit in der B GmbH in Österreich abzuleisten (§ 1). Während der befristeten Einarbeitungsphase erhält der Mitarbeiter nach § 2 der Vereinbarung eine monatliche Aufwandsentschädigung, durch welche alle entstehenden Kosten im Rahmen der Einarbeitungsphase wie Unterkunft, Verpflegung und Heimreisen abgedeckt sind.

Außer Streit steht, dass der Beschwerdeführer neben dem Wohnsitz in Deutschland während der Einarbeitungszeit in N auch über einen inländischen Wohnsitz verfügt hat. Die Wochenenden hat er teilweise in Österreich und teilweise in Deutschland verbracht, wobei die Hin- und Rückfahrten an den aus der vorgelegten Auflistung hervorgehenden Tagen erfolgt sind.

Unstrittig ist weiters, dass der Lohn und die Aufwandsentschädigung während der Einarbeitungszeit in N von der A GmbH ausbezahlt wurden, eine diesbezügliche Verrechnung zwischen der A GmbH und der B GmbH nicht erfolgt ist und die A GmbH in Österreich weder eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung hat.

Die Bezüge aus der im Jahr 2013 in Österreich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit wurden in Deutschland der Besteuerung unterzogen (vgl. Steuerbescheid vom 24. September 2014 sowie die vorgelegten Verdienstabrechnungen der A GmbH für die Monate August bis Oktober 2013).

## **2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

Der in Deutschland ansässige Beschwerdeführer hatte im Streitjahr auch in Österreich einen Wohnsitz und ist infolgedessen gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Strittig ist einzig, ob das inländische Besteuerungsrecht durch das Abkommen vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (in der Folge: DBA-Deutschland) eingeschränkt wird, konkret, ob die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland erfüllt sind und das Besteuerungsrecht hinsichtlich der aus der in Österreich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit resultierenden Einkünfte Deutschland zukommt oder nicht.

Art. 15 DBA-Deutschland lautet auszugsweise:

*"Unselbständige Arbeit*

- (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.*

..."

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (hier: Österreich) ausgeübt. In diesem Fall kommt das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zu. Eine Ausnahme davon sieht ua. die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland vor. Demnach bleibt das Besteuerungsrecht für eine im anderen Staat ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit beim Ansässigkeitsstaat, wenn sich der Empfänger im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält (lit. a), der Arbeitgeber nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist (lit. b) und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden (lit c). Nur wenn alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen, steht dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Vergütungen zu, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden [vgl. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger]

(Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015), Seite 686 f, Rz 502; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 52 (Stand: 1.3.2015, rdb.at)] .

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass die in Art. 15 Abs. 2 lit. b und lit. c DBA-Deutschland angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Zum Nachweis dafür, er sich im Jahr 2013 nicht mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat und die Ausnahmeregelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland zum Tragen kommt, hat der Beschwerdeführer eine nach nachstehendem Schema für das gesamte Jahr 2013 erstellte Auflistung vorgelegt:

Ifd. Nr.	KW	WT	BRD	Ö	Datum	Richtung	Bem.	Nachweis
...								
16		Mi		1	16.01.2013			
17		Do	1		17.01.2013	n. HRO	Zug, Ankunft in D. vor 0:00 Uhr	Fahrkarte
18		Fr	1		18.01.2013			
19		Sa	1		19.01.2013			
20		So	1		20.01.2013			
21		Mo		1	21.01.2013	n. NZG	Zug, Ankunft in Ö. vor 0:00 Uhr	Fahrkarte
...								
273		Mo	1		30.09.2013	n. NZG	PKW, Ankunft in Ö. nach 0:00 Uhr	Kammerstein
274		Di		1	01.10.2013			
275		Mi		1	02.10.2013			
276		Do		1	03.10.2013			
277		Fr	1		04.10.2013	n. FF	PKW, Ankunft in D. vor 0:00 Uhr	
278		Sa	1		05.10.2013			
279		So	1		06.10.2013	n. NZG	PKW, Ankunft in Ö. nach 0:00 Uhr	
280		Mo		1	07.10.2013			
...								

Insgesamt ergaben sich nach dieser Aufstellung 194 Aufenthaltstage in Deutschland und 168 Aufenthaltstage in Österreich.

Der vom Beschwerdeführer dabei angewandten Zählweise kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen.

Zur Berechnung der Dauer des Aufenthaltes im Inland sind solche Tage zu berücksichtigen, an denen sich der Beschwerdeführer tatsächlich ("physisch") im Tätigkeitsstaat (hier: Österreich) aufgehalten hat [vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 56 (Stand: 1.3.2015, rdb.at); Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015), Seite 687 Rz 503; ebenso BFH 12.10.2011, I R 15/11, betreffend das DBA-Deutschland/Frankreich, mwN]. Dieses Verständnis geht auch aus Art. 15 des OECD-Musterabkommens hervor. Nach Z 5 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen ist mit dem Wortlaut der Bestimmung nur eine einzige Zählweise vereinbar, nämlich die Zählung nach den "Tagen der physischen Anwesenheit". Dabei werden folgende Tage mitgezählt: Tage bloßer Teilanwesenheit, der Ankunftsstag, der Abreisetag und alle übrigen Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat wie

Samstage und Sonntage, öffentliche Feiertage, Ferientage vor, während und nach der Tätigkeit, kurze Arbeitsunterbrechungen usgl.. Ein Tag, an dem der Steuerpflichtige in einem Staat - wenn auch nur kurz - anwesend ist, zählt für die Berechnung des Zeitraums von 183 Tagen in diesem Staat als Anwesenheitstag. Auch Teilanwesenheit am Ankunfts- oder Abreisetag genügt daher [vgl. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015), Seite 689, Rz 504 f; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 60 (Stand: 1.3.2015, rdb.at)].

Bezogen auf den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass auch alle Tage, an denen der Beschwerdeführer aus Österreich abgereist ist und alle Tage, an denen er bei der Fahrt von Deutschland die österreichische Grenze noch vor 24:00 Uhr überschritten hat, als (volle) Aufenthaltstage in Österreich als Tätigkeitsstaat zu berücksichtigen sind. Auf die Zahl der Aufenthaltstage in Deutschland kommt es dabei nicht an. Ein Abgabepflichtiger kann sich nach dieser Zählweise an einem bestimmten Tag nicht nur in einem Staat, sondern auch in mehreren Staaten aufhalten, entscheidend ist im Hinblick auf die 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland einzig, ob sich der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat (hier: Österreich) mehr als 183 Tage aufgehalten hat.

Der Beschwerdeführer hat in der vorgelegten Auflistung zwar Tage an den denen er bei Fahrten von Deutschland vor 24:00 Uhr in Österreich angekommen ist, als Aufenthaltstage in Österreich gerechnet, gleichermaßen aber Tage an denen er bei Fahrten von Österreich nach Deutschland vor 24:00 Uhr in Deutschland war (siehe Anmerkung: "Ankunft in D. vor 0:00 Uhr"), nur als Aufenthaltstage in Deutschland gezählt. Nach obigen Ausführungen sind diese Tage aufgrund der "physischen" Anwesenheit in Österreich aber (auch) als Anwesenheitstage in Österreich zu zählen.

Ausgehend von der Auflistung des Beschwerdeführers sind daher die Tage mit den laufenden Nummern 17, 32, 52, 66, 74, 81, 95, 107, 120, 128, 144, 149, 165, 170, 186, 191, 221, 226, 235, 247, 256, 268, 277, 284, 319, 331, 347, das sind in Summe 27 Tage, bei der Ermittlung der Aufenthaltsdauer in Österreich miteinzubeziehen. Weiters sind der 10. Februar 2013 (lfd. Nr. 41) und der 24. Juni 2013 (lfd. Nr. 175) entgegen dem Ausweis in der vorgelegten Auflistung als Aufenthaltstage in Österreich zu zählen, zumal der Beschwerdeführer eine Fahrkarte, derzufolge er am 10. Februar 2013 von Lindau nach N gefahren ist, bzw. einen Tankbeleg, wonach er am 24. Juni 2013 um 19:53 Uhr in N getankt hat, vorgelegt hat. Somit ergeben sich in Summe bereits 197 Aufenthaltstage in Österreich. Ob der Beschwerdeführer auch an weiteren Tagen, die er mit der Anmerkung "Ankunft in Ö. nach 0:00 Uhr" den Aufenthaltstagen in Deutschland zugerechnet hat, die Grenze tatsächlich erst nach 24:00 Uhr überschritten hat (ausgehend von den vorhandenen Tankbelegen und der dort angegebenen Zeit sowie der mittels Routenplaner ermittelten Fahrzeiten von den jeweiligen Orten an den er getankt hat, bis zur österreichischen Grenze, wäre eine Ankunft in Österreich zwischen 21:00 und 22:00 Uhr jedenfalls möglich gewesen) dahingestellt bleiben.

Nachdem sich der Beschwerdeführer im Jahr 2013 somit jedenfalls mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat, ist die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-

Deutschland nicht erfüllt und kommt die Ausnahmeregelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland somit nicht zur Anwendung. Infolgedessen kommt das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dem Tätigkeitsstaat (Österreich) zu.

Dass die in Rede stehenden Bezüge in Deutschland bereits versteuert wurden, vermag daran nichts zu ändern, zumal keine Bindung an die von einer ausländischen Steuerbehörde vertretene Auffassung besteht. Zudem geht aus dem vorgelegten deutschen Steuerbescheid auch nicht hervor, wie die Zahl der Aufenthaltstage in Österreich von der deutschen Abgabenbehörde ermittelt wurde. Da die in Deutschland erfolgte Besteuerung nicht im Einklang mit den abkommensrechtlichen Bestimmungen steht, kann eine somit eintretende Doppelbesteuerung nur durch eine entsprechende Entlastung in Deutschland vermieden werden [vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 57 (Stand: 1.3.2015, rdb.at)].

Gesamthaft gesehen war die Beschwerde daher, nachdem gegen die Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen nichts eingewendet wurde, als unbegründet abzuweisen.

### **3. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Zu der im Beschwerdefall maßgeblichen Frage, ob auch nur kurze physische Anwesenheiten im Tätigkeitsstaat für Zwecke der abkommensrechtlichen 183-Tage-Regelung als volle Anwesenheitstage zu zählen sind, existiert, soweit erkennbar, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist eine ordentliche Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 20. Jänner 2016