

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F MBA, Adr, vertreten durch Fa. STB Steuerberatungs- und
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Adr2, gegen den zu St.Nr. xxx
ergangenen Bescheid des Finanzamtes FA vom 14.01.2009 betreffend
Einkommensteuer 2006

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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2006 Einkünfte aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Firma AG Österreich.
2. Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung 2006** machte er als Werbungskosten Umzugskosten (Rechtsanwaltskosten, Mietvertragsgebühren, Maklerprovisionen, Transportkosten) für die Übersiedlung per Ende Februar 2006 von Wien nach Linz in Höhe von 5.023,54 € sowie Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 1.806,23 € geltend.

3. Über Ersuchen des Finanzamtes führte er im Zusammenhang mit der **Darstellung seines Berufsbildes** aus, dass er bei AG als Projektleiter im Geschäftsbereich Datenverarbeitung tätig sei. Diese Tätigkeit werde überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit Kunden ausgeübt. Sie umfasse die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Projektleitung sowie im Verkauf von AG Dienstleistungen. Als Projektleiter sei er für die EDV-spezifischen und organisatorischen Aspekte der Verkaufsverhandlungen und der Anboterstellung zuständig. In der Durchführungsphase der Projekte beim Kunden vor Ort (auch Ausland) sei er nicht nur für den reibungslosen Ablauf, sondern auch für die kommerziellen Belange und allfälligen Erweiterungsverhandlungen zuständig. Der Projektleiter und seine Mitarbeiter würden gemeinsam ein Team bilden, in welchem die hoch spezialisierten Kenntnisse, die für die Installation von EDV-Anlagen und der dazugehörigen Software und Infrastruktur benötigt würden, organisatorisch zusammengefasst würden. Als Projektleiter sei er in direktem Kundenkontakt am Projekterfolg und der Grundsteinlegung für neue Geschäftsabschlüsse allein gesamtverantwortlich.

4. Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.01.2009** wurden vom Finanzamt nur die Umzugskosten in Höhe von 5.023,54 € als Werbungskosten berücksichtigt; die Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurden mangels Annahme des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit in seinem im Wohnungsverband gelegenen Raum nicht anerkannt.

5. Mit Schreiben vom 9. Februar 2009 erob der Pflichtige gegen diesen Bescheid **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Obwohl er bei AG Wien angestellt sei, habe er seit 2006 seinen Hauptwohnsitz in der Straße in Linz. 40% seiner beruflichen Tätigkeit erledige er von seinem Arbeitszimmer in dieser Wohnung aus.

Zusätzlich habe er eine Bestätigung der AG für das Jahr 2006 vorgelegt. Darin wurde von der Arbeitgeberin am 08.10.2008 bestätigt, dass er seit 1.1.2006 seine Arbeitsleistung für AG teilweise außerhalb des Firmensitzes erbringe. AG stelle den Mitarbeitern ein Notebook, die für die Tätigkeit erforderliche Software, Modem, Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung. Ein darüber hinausgehender Anspruch auf Kostenersatz gegenüber AG bestehe nicht. Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Arbeitnehmers geschehe freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes werde zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart. Dem Mitarbeiter werde ein eigener fixer Arbeitsplatz in einem AG Büro zur Verfügung gestellt. Die Geltendmachung der tatsächlich angefallenen Kosten im Rahmen der eigenen Werbungskosten bleibe dem Mitarbeiter überlassen. Die geforderte Voraussetzung des Mittelpunktes der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit sei somit gegeben, weshalb um entsprechende Anerkennung der Werbungskosten für das Arbeitszimmer ersucht werde.

6. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 03.03.2009** wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 abgeändert, indem neben der Nichtanerkennung der

Aufwendungen für das Arbeitszimmer vom Finanzamt nunmehr auch die Umzugskosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt wurden, sodass letztlich nur mehr der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € in Ansatz gebracht wurde. Begründend wurde ausgeführt, *dass der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer des Berufungswerbers (= nunmehr Bf), sondern im Außendienst in direktem Kontakt mit dem Kunden bzw. in der Fa. AG in Wien liege. Auch die Ausführungen in der Berufung, dass 40% der Tätigkeit vom Arbeitszimmer in Linz aus erledigt würden, bestätige diese Annahme. Umzugskosten seien nur bei beruflicher Veranlassung des Umzugs Werbungskosten. Eine solche könne beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauerhaften Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber vorliegen. Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, seien nicht absetzbar. Da laut Aktenlage die Verlegung des Hauptwohnsitzes von Wien nach Linz aus privaten Gründen erscheine, seien die geltend gemachten Umzugskosten in Höhe von 5.023,54 € nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG abzugsfähig bzw. als Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG zu betrachten.*

7. Mit **Schreiben vom 02.04.2009** erhob der Bf – nunmehr durch seine steuerliche Vertreterin – „Berufung gegen die Berufungsvereinstscheidung“, die als Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) zu werten war. Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Im Zuge der Veranlagung seien die Umzugskosten von 5.023,54 € aberkannt worden.

Im Veranlagungsjahr 2006 sei er zur AG nach Deutschland entsandt und von 3. April 2006 bis 31. März 2007 bei der deutschen Gesellschaft tätig gewesen.

Da sich dieses Projekt in München über 1 Jahr erstreckt habe und er danach wieder für die österreichische Gesellschaft gearbeitet habe, sei er nach Linz umgezogen. Dadurch habe er Reisekosten und Reisezeit verringern können. Da er sehr viel von zu Hause aus arbeite, habe er nach der Rückkehr nach Österreich problemlos für die AG Österreich von Linz aus arbeiten können.

Deutschland habe als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die die Arbeitstage in Deutschland beträfen. Der ursprüngliche Lohnzettel habe die gesamten Einkünfte als steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen. Da Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkünfte betreffend die dortigen Arbeitstage zufiele, würden diese Einkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt. AG habe daher eine Korrektur des übermittelten Lohnzettels durchgeführt. Im Zuge der Veranlagung sei der von AG Österreich berichtigte Lohnzettel nicht berücksichtigt worden. Beigelegt werde eine Kopie des berichtigten Lohnzettels.

Es werde eine entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der Lohnzettelberichtigung und Anerkennung der Umzugskosten beantragt.

Dem Vorlageantrag waren zwei berichtigte Lohnzettel für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2006 beigelegt.

8. Mit **Vorlagebericht** vom 29.06.2009 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

9. Am 07.06.2010 wurden von der Fa. AG Österreich auf elektronischen Wege für das Jahr 2006 **berichtigte Lohnzettel** übermittelt, wobei der erstere mit jenem laut Beilage zum Vorlageantrag ident war; der zweite Lohnzettel wies nunmehr steuerfreie Bezüge aus Auslandstätigkeit aus, nicht aber steuerpflichtige Bezüge.

10. Aufgrund eines **Vorhaltschreibens des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.01.2012**, das vom Bf zum Teil im Rahmen einer persönlichen Vorsprache (siehe Niederschrift und Aktenvermerk vom 11.05.2012) und zum Teil schriftlich (siehe Vorhaltsbeantwortung und E-Mail vom 17.04.2012) beantwortet wurde, ergaben sich zum Sachverhalt folgende neuen Erkenntnisse:

Zu den Umzugskosten:

Laut Bf war die Entsendung nach Deutschland vom 03.04.2006 bis 31.03.2007 schon vor deren Beginn bekannt. Der Bf sei bereits 2004 und 2005 mit Unterbrechungen in München tätig gewesen. Die Gattin sei bis April 2005 in Wien bei einer Bank beschäftigt und ab Mai 2005 zu Hause gewesen. Im Jahr 2005 habe man geheiratet. Das erste Kind sei am Datum geboren worden.

Die Gattin sei gebürtige Wienerin und habe Familie in Linz und Wien. Ihr Vater habe ein Wochenendhaus im Mühlviertel (MV), weshalb seine beiden Töchter seit jeher auch dort gemeldet seien. Da die Ehefrau des Bf's nach dem Studium fast ständig im Ausland gewesen (auf Kreuzfahrtschiffen nach Absolvierung der Hotelfachschule), sei auch der Hauptwohnsitz in Linz beibehalten worden.

(Anmerkung: Hauptwohnsitz der Gattin, geb. 1971, laut ZMR-Abfrage ab 1981 in Linz/ Str1 , Nebenwohnsitz in MV , ab 17.12.1998 Nebenwohnsitz in Wien/Gasse; Hauptwohnsitz des Bf's ab 13.01.1999 in Wien/ Gasse ; Hauptwohnsitz beider Ehegatten ab 01.03.2006 in Linz/ Str).

Der Hauptgrund für den Umzug nach Linz war laut Bf die zentrale Lage von Linz, die seinen beruflichen Verhältnissen zugute kam. Aufgrund der Beschäftigung in München sei der Umzug zeit- und kostensparend für ihn und seine Firma gewesen. Die Reisezeit sei dadurch halbiert worden. Er habe sich den Flughafentransfer gespart und den jeweils 45-minütigen Check-in. Linz sei für ihn sehr zentral gelegen, zumal auch die Osteuropazentrale von AG in Prag von hier aus leicht zu erreichen sei (lt. Google Maps: Entfernung Wien-Prag = 334 km; Entfernung Linz-Prag = 244 km).

In Wien habe er kein eigenes Büro. Bis 2006 sei er fast ständig im Ausland und maximal 1-2mal im Jahr im Wiener Büro gewesen; 2007 bis 2009 sei er ca. 2-3mal im Jahr, ab 2010 ca. 1-2 mal im Monat dort gewesen. Ab April 2007 sei er für 2 ½ Jahre in der Schweiz gewesen. Die Anreise habe er vom Flughafen Linz über Wien ohne wesentliche Mehrkosten gegenüber einer Wiener Anreise bewerkstelligt, sodass eine Rückübersiedlung nach Wien nicht in Frage stand. Der Schweiz-Aufenthalt sei 2006 nicht

absehbar gewesen. In Zeiten, in denen er nicht im Ausland war, habe er von zu Hause aus gearbeitet (Angebote geschrieben, Unterstützung von Mitarbeitern,...).

Die Aufgaben des Bf's umfassten weltweite Großprojekt- bzw. -programmleitungen. Dafür würde er von AG laufend für neue ausländische Projekte eingesetzt. Er wäre meistens 3-4 Tage pro Woche im Ausland unterwegs, die restliche Zeit arbeite er von zu Hause aus. Sein Arbeitsweg sei nicht Linz-Wien, sondern in den letzten Jahren immer Linz-Ausland gewesen. Er habe immer nur von Home-office in Linz oder beim Kunden, nicht aber vom AG-Büro in Wien aus gearbeitet.

Er sei in der Regel einmal pro Woche nach München gefahren (in der Regel Montag gegen 16.00 Uhr) und meistens wieder am Freitag Morgen zurückgefahren. Zu Hause in Linz habe er über Home-office gearbeitet. Die Wochenenden habe er in Österreich verbracht, für ihn hätten die deutschen Feiertage gegolten. Eine Fahrt nach München habe je nach Verkehrsaufkommen ca. 3 bis 3,5 Stunden gedauert. Den Urlaub 2006 (10 Tage) habe er in Österreich (3 Tage) bzw. Ungarn verbracht.

In der deutschen Steuererklärung seien von der steuerlichen Vertretung die Montage, die er als Heimarbeitstage gerechnet habe (daher 40% Heimarbeit), offensichtlich als deutsche Aufenthaltstage berücksichtigt worden (daher 36 österreichische Arbeitstage). Wenn die Übersiedlung nach Oberösterreich vorwiegend aus privaten Gründen erfolgt wäre, wäre diese nach MV erfolgt. Sein Schwiegervater hätte dort unentgeltlich Grund zur Verfügung gestellt; es hätte auch ein vorhandenes Haus repariert werden können. Linz wäre aber von ihm wegen der Anbindung zum Flughafen gewählt worden. Er habe vorher in Linz nie gelebt. Seine Ehegattin und er hätten auch nach Salzburg ziehen können, das sie von der Schule her kennen; Linz hätte aber die bessere Anbindung geboten.

Zur Tätigkeit in Deutschland:

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates, einen deutschen Besteuerungsnachweis zu erbringen, wurden die deutsche Steuererklärung samt Begleitschreiben der deutschen steuerlichen Vertretung vom 04.03.2009, der entsprechende deutsche Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19.03.2010, der dagegen gerichtete Einspruch samt zugehörigem Schriftverkehr sowie der aufgrund des Einspruchs ergangene neuerliche deutsche Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.11.2010 samt Schriftverkehr vorgelegt.

Aus diesen Unterlagen ging vor allem hervor, dass für den Zeitraum der Entsendung vom 03.04. bis 31.12.2006 165 Arbeitstage in Ansatz gebracht wurden, von denen 36 in Österreich absolviert worden seien.

Laut Beilage zur deutschen Einkommensteuererklärung sei der Bf österreichischer Staatsbürger, zum 03.04.2006 von seiner Arbeitgeberin, der AG Österreich, für 1 Jahr nach Deutschland entsandt worden und habe in München im H Hotel gewohnt. Die Entsendung habe mit 31.03.2007 geendet und sei der Bf nach Österreich zurückgekehrt, wo der Wohnsitz beibehalten worden sei. Die Familie habe ihn nicht nach Deutschland begleitet, weshalb sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen während des gesamten Entsendungszeitraumes in Österreich befunden habe. Das auf die Tätigkeit in

Deutschland entfallende Gehalt sei vom österreichischen Arbeitgeber nach Deutschland weiterbelastet worden.

Im an den Bf adressierten Begleitschreiben der deutschen steuerlichen Vertretung vom 25.11.2010 zum deutschen Steuerbescheid wurde darauf hingewiesen, dass gemäß Entsendevereinbarung (Anm.: siehe Entsendevereinbarung vom 10.05.2006) mit der Arbeitgeberin AG und der AG EP die Nachzahlung von der Arbeitgeberin übernommen und diese entsprechend informiert werde.

- 11. Mit Vorhaltschreiben vom 22. Mai 2012** forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bf aufgrund des Umstandes, dass die Anwesenheit im Jahr 2006 unter 183 Tagen gelegen war, zur Beantwortung von Fragen zur Bestimmung der Arbeitgebereigenschaft im Sinne des Art. 15 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich auf, die von der steuerlichen Vertretung folgendermaßen beantwortet wurden:
- "1. Die Gehaltsvereinbarung wurde mit AG Österreich abgeschlossen.
2. Über die Teilnahme und des Weiteren die Auszahlung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan entschied die AG Österreich und die AG Deutschland.
3. AG Österreich trug das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall.
4. Es erwuchsen gegenüber AG Österreich Abfertigungs- und Pensionsansprüche.
5. Der Mitarbeiter unterlag dem österreichischen Arbeitsrecht – sprich er bekam Urlaub nach dem österreichischen Anspruch. Wann der Urlaub aber verbraucht wurde, musste mit AG Deutschland geklärt werden.
6. Nach Ablauf der Entsendezeit kehrte unser Mandant wieder zur AG Österreich zurück.
7. AG Österreich hatte das Recht der Entscheidung über Kündigung und Entlassung.
8. Es galten die Kündigungsgründe laut österreichischem Recht.
9. Der Gerichtsstand bei Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag war Österreich.
10. AG Österreich war für die Sozialversicherung verantwortlich."*

Weiters wurden vorgelegt:

- Kopien der Gehaltsabrechnungen betreffend die Monate April bis Dezember 2006, in denen als Arbeitgeberin "AG Österreich" ausgewiesen ist;
- eine Kopie der Entsendevereinbarung vom 10.05.2006 (in englischer Sprache) für den Zeitraum 03.04.2006 bis 31.03.2007 betreffend das Projekt "Projekt";
- eine Kopie des Dienstvertrages der CL Consulting GmbH vom 17.06.2002. Dieses Unternehmen wurde per 01.01.2003 von AG Österreich übernommen.

- 12. Mit Vorhaltschreiben vom 06.07.2012** wurde dem Bf mitgeteilt, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vom Vorliegen eines österreichischen Arbeitgebers (AG Österreich) auszugehen sei.

Im Sinne einer Lösungsmöglichkeit über Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Österreich wurde um Vorlage einer Bestätigung eines im Quellenstaat zur steuerlichen Beratung zugelassenen Wirtschaftstreuhänders oder Anwaltes, in der die ausländische Rechtsgrundlage (Gesetz

und gegebenenfalls auslegende Judikatur oder Verwaltungsanweisung) zitiert werde, aus der sich ergebe, dass im Fall einer Arbeitskräftegestellung nicht der Überlasser, sondern der Gestellungsnehmer für steuerliche Belange als Arbeitgeber angesehen werde, sowie um Vorlage einer ausdrücklichen Bestätigung, dass die Arbeitgebereigenschaft des Gestellungsnehmers nicht nur bei einem im Ausland ansässigen Arbeitskräfteüberlasser, sondern auch bei landesinternen Arbeitskräfteüberlassungen gegeben sei und sonach keine Diskriminierung vorliege.

Für den Fall der Vorlage obiger Bestätigungen wurde aber jedenfalls noch eine Nachweis der Weiterbelastung der von AG Österreich ausbezahlten Bezüge an die die deutsche Gestellungsnehmerin durch geeignete Unterlagen angefordert.

Außerdem wurde (unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Rechtsmittel) auf die Möglichkeit der Durchführung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 des DBA sowie der Aussetzung der Entscheidung aufgrund zweier anhängiger Verfahren zur Qualifikation des Arbeitgebers beim Verwaltungsgerichtshof hingewiesen.

13. Innerhalb verlängerter Frist wurde obiger Vorhalt mit **Schreiben vom 11.12.2012** beantwortet.

In diesem Zusammenhang wurde eine "Stellungnahme zur Anwendung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs in Deutschland, insbesondere unter Berücksichtigung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens" der Fa. STB GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, D vom 05.12.2012 vorgelegt. Darin wurde zum "Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers" auf die besondere Bedeutung der Bestimmung des DBA-rechtlichen Arbeitgebers sowie auf die BFH-Rechtsprechung hingewiesen, wonach Arbeitgeber im Sinne des Abkommens diejenige Person sei, die Vergütungen für die ihr geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trage, sei es, dass sie die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahle, sei es, dass eine andere Person für sie mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage trete. Die Vergütung dürfe hierbei grundsätzlich nicht Preisbestandteil für eine Lieferung oder Werkleistung sein. Zu dieser Kostentragung müsste noch hinzutreten, dass zwischen dem Arbeitnehmer und dem DBA-rechtlichen Arbeitgeber ein Dienstleistungsverhältnis bestehe, das die wesentlichen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses aufweise. Dies sei laut BFH dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer dem ausländischen Unternehmen seine Arbeitskraft schulde, unter dessen Leitung tätig werde und dessen Weisungen unterworfen sei. In der Folge wurden von der deutschen Finanzverwaltung bezeichnete Kriterien wiedergegeben, die im Rahmen einer Gesamtwürdigung als Indizien für die Annahme eines wirtschaftlichen Arbeitgebers im Sinne des DBA herangezogen werden könnten.

Weiters wurde ein Auszug aus dem Schreiben "Steuerliche Behandlung des Arbeitslohnes nach den Doppelbesteuerungsabkommen" des deutschen BMF vom 14.09.2006 beigelegt. Hiezu wurde erläuternd Folgendes angemerkt:

"Unter Punkt 4.3.3 wird auf Arbeitnehmerentsendungen zwischen international verbundenen Unternehmen eingegangen. Punkt 4.3.3.2 umfasst eine Vereinfachungsregelung: Bei einer Entsendung von nicht mehr als drei Monaten spricht

eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Dieser Punkt wird auch in der übermittelten Bestätigung gem. EAS-Auskunft 3201 erwähnt. Unser Mandant wurde von 03. April 2006 bis 31. März 2007 von Österreich nach Deutschland entsandt. Da unser Mandant mehr als drei Monate nach Deutschland entsandt war, ist laut dieser Regelung das aufnehmende Unternehmen (AG Deutschland) als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu sehen."

Zudem wurde eine Kopie der "Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung)" des deutschen BMF vom 09.11.2001 vorgelegt. Erläuternd wurde hiezu angemerkt:

"Darin wird unter Punkt 2.2 'Arbeitgeber' der Arbeitgeberbegriff unter anderem im wirtschaftlichen Sinn geregelt. Als Arbeitgeber ist anzusehen, wer den Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt. Auch hierbei wird festgeschrieben, dass bei einer Entsendung von mehr als drei Monaten regelmäßig von einer Integration in das aufnehmende Unternehmen auszugehen ist. Weiters wird unter Punkt 3.1.1 festgelegt, dass der Arbeitnehmer regelmäßig im Interesse und für Rechnung des aufnehmenden Unternehmens tätig wird. Dies bedeutet im Fall der Entsendung unseres Mandanten, dass er während der Dauer seiner Entsendung für die AG Deutschland tätig war."

Schließlich wurde zur Kostentragung Folgendes mitgeteilt:

"Weiters teilen wir Ihnen mit, dass die Entsendung unseres Mandanten von Österreich nach Deutschland eine Typ A-Entsendung war. Dies bedeutet, dass von der österreichischen Lohnverrechnung keine Kosten nach Deutschland weiterverrechnet wurden. In der Ihnen in der Anlage übermittelten Bestätigung des deutschen Wirtschaftstreuhänders wird auf Seite 3 darauf hingewiesen, dass ein aufnehmendes Unternehmen grundsätzlich als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, wenn es die Lohnaufwendungen hätte tragen müssen."

Zuletzt wurde mitgeteilt, dass ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt werden würde.

14. In der Folge wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde im Hinblick auf zwei beim VwGH anhängige Verfahren zum Arbeitgeberbegriff im Zusammenhang mit der Arbeitskräfteüberlassung ins Ausland mit **Bescheid vom 15.02.2013** ausgesetzt, nachdem beide Parteien des Beschwerdeverfahrens keine Einwendungen erhoben hatten.

15. Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der

mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

16. Nach Ergehen der bezughabenden Erkenntnisse des VwGH vom 22.05.2013 sowie vom 26.03.2014 wurde das Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortgesetzt und dem Bf mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 13.08.2014** unter Verweis darauf, dass der VwGH in den betreffenden Erkenntnissen klar ausgesprochen habe, dass entscheidend für die Qualifikation als Arbeitgeber sei, von wem die Vergütungen an den Arbeitnehmer getragen würden, Folgendes mitgeteilt:

"In Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11.12.2012 (Seite 2) haben Sie ausgeführt, dass es sich bei gegenständlicher Entsendung um eine sog. 'Typ A-Entsendung' gehandelt habe, was bedeute, dass 'von der österreichischen Lohnverrechnung keine Kosten nach Deutschland weiterverrechnet worden' seien. Daraus ergibt sich, dass die Vergütungen vom österreichischen Unternehmen getragen wurden.

Entsprechend der zitierten Rechtsprechung des Höchstgerichtes hat dies zur Folge, dass auf abkommensrechtlicher Ebene weiterhin die AG Österreich als Ihre Arbeitgeberin zu betrachten ist und dem Beschwerdebegehren nicht beigetreten werden kann. Um Stellungnahme wird gebeten.

Sollte sich entgegen der bestehenden Aktenlage aus Ihrer Sicht dennoch eine wirtschaftliche Kostentragung durch das deutsche Unternehmen ergeben haben, möge dies bitte anhand geeigneter Unterlagen (zB Vorlage des 'Vertrages betreffend die Arbeitskräfteüberlassung', Beschreibung der 'Typ A-Entsendung' sowie der in Deutschland ausgeübten Tätigkeit etc.) nachgewiesen werden."

17. Mit **Schreiben vom 11.09.2014** wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf's beantragt, die vierwöchige Frist zur Beantwortung des Vorhalts im Hinblick auf das Verständigungsverfahren, das am 29.01.2013 beim BMF beantragt worden sei, bis zum 31.12.2014 zu verlängern, um den weiteren Verlauf dieses Verständigungsverfahrens abwarten und in weiterer Folge die Sachlage beurteilen zu können.

18. Mit **Telefonat vom 06.10.2014** wurde der zuständigen Sachbearbeiterin der steuerlichen Vertretung telefonisch mitgeteilt, dass das beantragte Verständigungsverfahren kein Grund für eine entsprechende Fristverlängerung sei, da es sich um ein Parallelverfahren handle.

Es wurde vereinbart, dass eine **Kopie des Antrages vom 29.01.2013 auf Einleitung des Verständigungsverfahrens** sowie eines gleichzeitig beim Finanzamt FA gestellten Antrages gemäß § 48 BAO übermittelt werde.

Aus der übermittelten Antragskopie betreffend Verständigungsverfahren geht wiederum hervor, dass die Gehaltskosten nicht nach Deutschland weiterverrechnet wurden. Laut Kopie des beim Finanzamt eingereichten Antrages gemäß § 48 BAO wurde eine Entlastung der Auslandseinkünfte des Bf's in Höhe von 54.608,66 Euro, welche in Deutschland versteuert worden seien, bis zur Beendigung des Verständigungsverfahrens beantragt.

19. Mit Beschluss vom 14.11.2014 wurde entgegen der beantragten Verlängerung bis 31.12.2014 die Frist zur Beantwortung des Vorhaltsschreibens vom 13.08.2014 seitens des Bundesfinanzgerichtes nur bis 30.11.2014 verlängert; dies mit der Begründung, dass das beantragte Verständigungsverfahren kein Hindernis für die Beantwortung der Frage der Kostentragung darstelle, zumal eine Abgabenfestsetzung auch vor Abschluss des Verständigungsverfahrens erfolgen könne und die Ergebnisse des Verständigungsverfahrens auch nach Ablauf der Verjährungsfrist durchgesetzt werden könnten.

Aufgrund des Antrages gemäß § 48 BAO bzw. eines hiezu zu erlassenden Bescheides, dem grundlagenbescheidähnlicher Charakter zukomme und dessen Umsetzung außerhalb der Verjährungsfrist nicht mehr möglich sei, werde jedoch eine abermalige Aussetzung der Entscheidung bis zur Entscheidung erwogen. Es möge – ebenfalls bis 30.11.2014 – bekanntgegeben werden, ob überwiegende Interessen der Partei dagegen stünden.

20. Mit Schreiben vom 28.11.2014 teilte die steuerliche Vertretung des Bf's mit, dass keine Interessen der Partei einer weiteren Aussetzung der Entscheidung entgegenstünden.

Eine Beantwortung der Frage nach der Kostentragung erfolgte nicht.

21. Im Rahmen eines Telefonates vom 10.12.2014 wurde seitens der zuständigen Sachbearbeiterin des BMF mitgeteilt, dass ein Verständigungsverfahren erst nach Vorliegen der Ergebnisse des innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens abgeführt werden könne und eine allfällige Maßnahme nach § 48 BAO nur im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren in Frage käme.

22. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 16.01.2015 wurde dem Bf daher Folgendes mitgeteilt:

Nach der im Schreiben vom 13.08.2014 zitierten Rechtsprechung sei für die Beurteilung als wirtschaftlicher Arbeitgeber maßgeblich, wer wirtschaftlich die Vergütungen für die Tätigkeit des Arbeitnehmers im ausländischen Unternehmen trage.

Dass diese Kosten im beschwerdegegenständlichen Fall nicht an die AG Deutschland weiterverrechnet worden seien, sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 11.12.2012 deziert festgehalten worden und sei dies auch dem Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens zu entnehmen.

Dass das auf die Tätigkeit in Deutschland entfallende Gehalt von der österreichischen Arbeitgeberin nach Deutschland weiterbelastet worden sei, ergebe sich lediglich aus einer Anmerkung zur deutschen Steuererklärung vom 04.03.2009. Dies widerspräche

aber eindeutig den mehrfachen Ausführungen in den genannten Eingaben, die offensichtlich mit der AG Österreich abgeklärt worden seien, und seien zum Nachweis der Weiterverrechnung auch keinerlei Unterlagen vorgelegt worden.

Da aufgrund einer zwischenzeitigen Auskunft der zuständigen Sachbearbeiterin beim BMF ein allfälliges Verständigungsverfahren frühestens nach Beendigung des innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens eingeleitet werde bzw. eine allfällige Maßnahme nach § 48 BAO im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren ebenfalls frühestens nach Klärung der Steuerpflicht im Rahmen einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in Frage käme, sei es nunmehr offenkundig, dass eine umgehende Entscheidung des Bundesfinanzgerichts im Interesse des Bf's liegen müsse und eine Aussetzung der Entscheidung dessen Interessen widerspräche.

Es werde daher letztmalig die Gelegenheit gegeben, zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Schreiben vom 13.08.2014 zur wirtschaftlichen Kostentragung Stellung zu nehmen bzw. entsprechende Unterlagen, die dennoch für eine Kostentragung durch das deutsche Unternehmen sprächen, vorzulegen (Verweis auf das Schreiben vom 13.08.2014 - Beschreibung der Typ A-Entsendung bzw. Tätigkeit; Vorlage des Vertrages über die Arbeitskräfteüberlassung; warum keine Weiterverrechnung?).

Sollte bis zum 15.02.2015 keine Stellungnahme einlangen bzw. sollten keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt werden, werde aufgrund der dezidierten Ausführungen des Bf's, dass eine Weiterverrechnung an das deutsche Unternehmen nicht erfolgt sei, und des Umstandes, dass keinerlei Hinweise (Behauptungen oder Nachweise) darauf vorlägen, dass der Gehaltsaufwand tatsächlich jemals auf die AG Deutschland übergewälzt worden wäre, von einer wirtschaftlichen Kostentragung des österreichischen Arbeitgebers auszugehen sein.

23. Mit **Schreiben vom 13. 02.2015** wurde eine allgemeine Beschreibung von Typ A-Entsendungen sowie der Entsendungsvertrag (jeweils in englischer Sprache) vorgelegt. Daraus geht hervor, dass der Bf im Rahmen einer Typ A-Entsendung nach Deutschland entsandt wurde. Bei Typ A-Entsendungen kommt nach der allgemeinen Beschreibung dem Entsendungsland der Hauptvorteil der Entsendung zu (Zweck der Entsendung: "training" oder "stewardship"). Das Heimatland finanziert die Zuteilung. Der Zugeteilte ist weiterhin Angestellter des entsendenden Unternehmens und verbleibt in dessen Gehaltsabrechnung. Alle zuteilungsbezogenen Ausgaben sind Ausgaben des Heimatlandes. Alle Vergütungen, Vorteile und Ausgaben im Zusammenhang mit der Zuteilung werden durch das entsendene Unternehmen bezahlt.

Zu den vorgelegten Unterlagen wurde Folgendes angemerkt:

"In der allgemeinen Beschreibung ist ersichtlich, dass es bei Typ A Entsendungen zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft (hier: Deutschland) kommt. Wir stellen somit hiermit den Antrag auf Beendigung des innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens, damit eine eventuelle Vermeidung der Doppelbesteuerung mithilfe eines Verständigungsverfahrens ehestmöglich eingeleitet werden kann."

24. Sämtliche Ermittlungsergebnisse des Unabhängigen Finanzsenates sowie des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 24.05.2012 und 19.12.2012, E-Mail vom 16.10.2014 sowie Schreiben vom 25.02.2015 zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine weitere Stellungnahme wurde von der belangten Behörde hiezu nicht mehr abgegeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren waren folgende Punkte strittig:

- 1)** - die Anerkennung der Aufwendungen für ein **Arbeitszimmer** als Werbungskosten;
- 2)** - die Anerkennung von **Umzugskosten** als Werbungskosten;
- 3)** - die Frage, ob Österreich hinsichtlicher jener **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**, die der Bf während seiner Entsendung nach Deutschland erzielt hatte, das Besteuerungsrecht zukomme.

II) Zum Streitpunkt "Arbeitszimmer":

1) Sachverhalt:

Der Bf arbeitet seit 2003 für die AG Österreich, wobei er als Leiter von Großprojekten im Geschäftsbereich Datenverarbeitung vor allem im Ausland tätig und nur sporadisch im Büro am Sitz der Arbeitgeberin tätig ist. Die Tätigkeit wird überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit Kunden ausgeübt. Sie umfasst die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Projektleitung sowie im Verkauf der Dienstleistungen.

Am 03.04.2006 wurde der Bf von seiner Arbeitgeberin im Rahmen eines Großprojektes (Projekt) für ein Jahr bis 31.03.2007 zur AG Deutschland nach München entsandt.

Ende Februar 2006 war er mit seiner Gattin in eine Mietwohnung nach Linz übersiedelt.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2006 machte er als Werbungskosten anteilige Kosten für Miete, Strom, Betriebskosten und Versicherung in Höhe

von 1.806,23 Euro für ein in dieser Wohnung gelegenes Arbeitszimmer (13,68 m² bei einer Gesamtgröße der Wohnung von 95,10 m²) geltend.

Während seiner Entsendung nach München reiste der Bf in der Regel einmal pro Woche (Montagnachmittag bis Freitagmorgen) nach München, wo er in einem Hotel nächtigte.

Einen Teil seiner Tätigkeit übte er in Heimarbeit aus (maximal 40%).

Die Errichtung des Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Arbeitnehmers geschah freiwillig. Dem Mitarbeiter wurde ein eigener fixer Arbeitsplatz im Büro der AG zur Verfügung gestellt.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 wurden die entsprechenden Aufwendungen für das Arbeitszimmer mangels Annahme des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anerkannt.

Dagegen war das ursprüngliche Berufungsbegehren gerichtet.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde dieses abgewiesen und auch die vormals anerkannten Umzugskosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Der gegen diese Berufungsvorentscheidung gerichtete **Vorlageantrag war nicht mehr gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer gerichtet** und wurden diesbezüglich auch keine weiteren Ausführungen mehr gemacht.

2) Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage des Finanzamtes, insbesonders

- den vom Bf im Veranlagungsverfahren beim Finanzamt vorgelegten Unterlagen (Tätigkeitsbeschreibung, Zusammenstellung der Werbungskosten, Wohnungsplan, Betriebskosten-, Stromabrechnungen, Versicherungsantrag),
- seiner Darstellung des Berufsbildes, wonach er seine Tätigkeit überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit den Kunden ausgeübt habe,
- und der der Berufung beigelegten Bestätigung der Arbeitgeberin über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der AG Österreich für das Jahr 2006 vom 08.10.2008, wonach er seinen Telearbeitsplatz freiwillig einrichtete und ihm ein fixer Arbeitsplatz in einem AG Büro zur Verfügung gestellt werde.

Die weiteren Erkenntnisse über die Anwesenheitszeiten in München bzw. in seiner Linzer Wohnung ergaben sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 17.04.2012 bzw. der persönlichen Vorsprache des Bf's beim Unabhängigen Finanzsenat am 11.05.2012.

3) Rechtliche Beurteilung:

a) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

...

d) Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

b) Erwägungen:

Das ursprüngliche Beschwerdebegehren war gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, das im Wohnungsverband der ab März 2006 in Linz bezogenen Mietwohnung gelegen war, gerichtet.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind die auf ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn dieses den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet.

Außerdem muss ein Arbeitszimmer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sein (VwGH 07.10.2003, 99/15/0203). Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Tz 104/9; VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; VwGH 16.12.2003, 2002/15/0071).

Sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidungen wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im gegenständlichen Fall mangels Annahme des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit in diesem Raum nicht anerkannt.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Der **Mittelpunkt einer Tätigkeit** ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen über den typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 23.04.2009, 2006/13/0137). Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Im zeitlich überwiegenden Ausmaß der Außendiensttätigkeit ist ein maßgebliches Kriterium für die Versagung der Abzugsfähigkeit zu erblicken (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 20 Rz 51).

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund der vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung fest, dass der Bf als Leiter von Großprojekten im Geschäftsbereich Datenverarbeitung seine Tätigkeit überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit Kunden ausgeübt hat. Dieser sich daraus ergebende materielle Schwerpunkt der Tätigkeit wird auch durch die Darstellung des zeitlichen Ausmaßes der Nutzung des Arbeitszimmers im Umfang von 40% bestätigt sowie durch die Ausführungen des Bf's im Beschwerdeverfahren untermauert, dass er in der Regel am Montag Nachmittag nach München anreiste und am Freitag Morgen nach Linz zurückkehrte. Er hatte sich also tatsächlich den überwiegenden Teil der Arbeitswoche in München vor Ort aufgehalten und seine Tätigkeit - wie von ihm beschrieben - vorwiegend im Außendienst und in überwiegendem Kontakt mit dem Kunden verrichtet.

Aufgrund dieser Feststellungen musste in objektiver Betrachtungsweise die Ansicht des Finanzamtes bestätigt werden, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bf's insgesamt nicht in dessen Arbeitszimmer an seinem Wohnsitz gelegen war.

Mangels Vorliegens des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer des Bf's konnten die entsprechenden Aufwendungen sohin gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Darüber hinaus erschien aber auch das von der Rechtsprechung geforderte **Kriterium der Notwendigkeit** für die Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht gegeben, da der Bf laut Bestätigung seiner Arbeitgeberin den Telearbeitsplatz freiwillig eingerichtet hatte und ihm laut Bestätigung des Arbeitgebers ein fixer Arbeitsplatz in einem AG Büro zur Verfügung gestellt wurde. Verfügt der Arbeitnehmer aber an der Arbeitsstätte über ein jederzeit frei zugängliches Arbeitszimmer, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 20 Rz 42 u. die dort zit. Jud.).

Das ursprüngliche Beschwerdebegehren auf Anerkennung von Aufwendungen für das Arbeitszimmer (das im Vorlageantrag im Übrigen auch nicht mehr releviert wurde) war daher abzuweisen. Der angefochtene Bescheid war aus diesem Grunde nicht abzuändern.

III) Zum Streitpunkt "Umzugskosten":

1) Sachverhalt:

Der Bf wohnte mit seiner späteren Ehegattin seit Anfang 1999 gemeinsam in Wien, wo auch beide berufstätig waren. Ab 2003 arbeitete er für die AG Österreich, wobei er als Leiter von Großprojekten im Geschäftsbereich Datenverarbeitung vor allem im Ausland tätig und nur sporadisch im Büro am Sitz der Arbeitgeberin in Wien anwesend war.

In den Jahren 2004 und 2005 hielt er sich mit Unterbrechungen in Deutschland auf.

Im Jahr 2005 wurde geheiratet, die Gattin gab ihren Job bei einer Bank in Wien auf.

Per 03.04.2006 wurde der Bf von seiner österreichischen Arbeitgeberin im Rahmen eines Großprojektes (Projekt) für ein Jahr bis 31.03.2007 zur AG Deutschland nach München entsandt.

Im April 2006 wurde das erste Kind der Ehegatten geboren.

Ende Februar 2006 war der Bf mit seiner Gattin in eine Mietwohnung nach Linz übersiedelt, in welchem Zusammenhang er in seiner Einkommensteuererklärung 2006 als Werbungskosten u.a. Umzugskosten in Höhe von 5.023,54 Euro geltend machte (Maklerprovisionen, Speditionskosten, Mietvertragsgebühren, Anwaltskosten/ Mietvertragserrichtung).

Die Übersiedlung erfolgte im Hinblick auf die bevorstehende Entsendung nach München. Ein Rückzug nach Wien war auch nach Ablauf der Entsendung nicht mehr geplant, weil der Bf ohnehin nur selten am Sitz der Arbeitgeberin anwesend sein musste und Wien aufgrund der zentralen Lage von Linz in diesen Fällen leicht erreichbar war. Seine Einsatzorte waren regelmäßig im Ausland. Wo dies nach der Entsendung sein würde, war zum Zeitpunkt der Übersiedlung noch nicht absehbar. Tatsächlich war dies für 2 ½ Jahre die Schweiz, die er dann wieder mit dem Flugzeug erreichte. Die Osteuropa-Zentrale der AG in Prag, die vom Bf als weiterer Bezugspunkt angestrebt wurde, ist von Linz (lt. Google

Maps ca. 247 km) und Wien (lt. Google Maps ca. 330 km) in etwa der gleichen Zeit (ca. 3 ½ Stunden) erreichbar.

Die Gattin war in Wien geboren, aber in Linz bzw. MV (Mühlviertel) aufgewachsen, wo sie auch noch gemeldet war. Sie hatte sich jedoch seit Abschluss der Hotelfachschule in Salzburg nicht mehr ständig in Linz aufgehalten (zunächst unterwegs auf Kreuzfahrtschiffen, später wohnhaft in Wien). Ihre Familie lebt zum Teil in Wien, zum Teil in Linz, ihre Eltern leben in MV. Der Bf hatte vorher nie in Linz gelebt.

Während seiner Entsendung nach Deutschland reiste er in der Regel einmal pro Woche für circa 3 - 4 Tage per Auto nach München, wo er in einem Hotel nächtigte. Einen Teil seiner Tätigkeit übte er in Heimarbeit aus (max. 40%). Eine Fahrt nach München dauerte je nach Verkehrslage circa 3 bis 3 ½ Stunden.

Aus Wien war der Bf in den Vorjahren jeweils per Flugzeug nach Deutschland angereist. Eine Autoanreise hätte ca. 5 – 5 ½ Stunden gedauert. Auch eine Flugreise nahm inklusive Eincheck- und Wartezeiten in etwa diese Zeit in Anspruch.

Die Zeitersparnis einer Anreise aus Linz gegenüber einer Anreise aus Wien betrug pro Fahrt ca. 2 Stunden.

Nach Ablauf der Entsendung kehrte die Familie tatsächlich nicht nach Wien zurück, sondern verblieb in Linz.

Die Umzugskosten wurden vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid zunächst als Werbungskosten anerkannt. Erst in der aufgrund einer Berufung wegen Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer ergangenen Berufungsentscheidung wurden auch diesen die Anerkennung versagt.

In seinem Vorlageantrag, der nunmehr durch seine steuerliche Vertretung eingebracht wurde, wendete sich der Bf gegen die Nichtanerkennung der Umzugskosten und wies in diesem Zusammenhang auf die Reisezeit- und Reisekostenersparnis hin.

2) Beweiswürdigung:

Die Umstände der Übersiedlung wurden vom Bf in Reaktion auf ein Vorhaltsschreiben des Unabhängigen Finanzsenates sowohl im Rahmen einer persönlichen Vorsprache (siehe Niederschrift vom 11.05.2012) als auch in einer schriftlichen Vorhaltsbeantwortung vom 17.04.2012 ausführlich und glaubhaft dargelegt.

Hinsichtlich jener Erwägungen, die für die gegenständliche Entscheidung unter Beachtung der höchstgerichtlichen (österreichischen und deutschen) Judikatur bei der Prüfung der beruflichen Veranlassung der Umzugskosten tragend waren, wird auf die unten stehenden Ausführungen unter Punkt b) der rechtlichen Beurteilung ("Erwägungen") verwiesen.

3) Rechtliche Beurteilung:

a) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
-

b) Erwägungen:

Auch Umzugskosten können nach der allgemeinen Definition des § 16 EStG 1988 Werbungskosten darstellen, wenn sie im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erwachsen.

Allerdings ergibt sich aus der Zusammenschau mit den oben zitierten Bestimmungen des § 20 Abs. 1 EStG 1988, dass ihnen eine solche Qualität nur dann zukommt, wenn der Umzug (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war und private Gründe keine oder eine ganz geringe Rolle gespielt haben (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 56).

Ob eine berufliche Veranlassung, die von keiner bzw. einer völlig untergeordneten Motivation getragen ist, vorliegt, ist im Einzelfall im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen.

Nach der Verwaltungspraxis ist von einer beruflichen Veranlassung in der Regel beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber auszugehen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte keine dauernde, sondern eine einjährige Entsendung nach Deutschland.

Dass aber ein Aufenthalt von bloß einjähriger Dauer auch zu Umzugskosten führen kann, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 31.05.1994, 91/14/0170, ausgesprochen, wenn er die Aufwendungen zur Erlangung einer Wohnung zwecks Absolvierung eines zweisemestrigen Lehrganges zur Absolvierung der Lehramtsprüfung als Umzugskosten qualifizierte.

Im gegenständlichen Fall war daher im Rahmen der **Beweiswürdigung** eingehend zu prüfen, inwieweit die Umzugskosten durch die aufgrund der einjährigen Entsendung erzielten Einkünfte verursacht waren bzw. ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dieser beruflichen Tätigkeit bestand:

Was die privaten Gründe, die im gegebenen Zusammenhang einer näheren Betrachtung zu unterziehen waren, anlangt, so ist zunächst festzustellen, dass die Gattin des Bf's zwar in Linz bzw. MV aufgewachsen ist, sich aber schon seit vielen Jahren – wie der Bf glaubhaft darlegte – nicht mehr da aufhielt (Absolvierung der Hotelfachschule in

Salzburg, Aufenthalt auf Kreuzfahrtschiffen, Wohnsitz ab 1999 in Wien). Dass aufgrund der Geburt des ersten gemeinsamen Kindes ein Wohnungswechsel auch aus privaten Gründen angedacht sein konnte, mag sein. Wie jedoch der BFH (siehe zB zuletzt in BFH 15.10.2012, VI B 22/12), der ebenso wie die österreichische Judikatur und Lehre eine Abzugsfähigkeit von Umzugskosten nur dann als zulässig erachtet, wenn private Motive gegenüber einer beruflichen Veranlassung eine untergeordnete Rolle spielen, ausgeführt hat, ist in typisierender Betrachtungsweise von einer Überlagerung der privaten Motive im Fall der **wesentlichen Verminderung des Zeitaufwandes** für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auszugehen. In diesem Fall treten die mit einem Umzug einhergehenden privaten Begleitumstände regelmäßig in den Hintergrund und können deshalb vernachlässigt werden. So kommt daher etwa auch dem Umstand, dass der Umzug im Zusammenhang mit der heiratsbedingten Gründung eines gemeinsamen Haushalts steht, keine Bedeutung mehr zu (BFH 23.03.2001, VI R 175/99, BStBl 2001 II S. 585).

Wie der BFH in seinen diesbezüglichen Urteilen immer wieder festhielt, enthält das Erfordernis einer mindestens einstündigen Fahrzeitersparnis eine die Abwicklung der Verfahren erleichternde Typisierung. Der damit verbundene Zweck der Vereinfachung und Praktikabilität in der Rechtsanwendung wäre beeinträchtigt, wenn private Motive bei einem ansonsten typischerweise beruflich veranlassten Umzug wieder Bedeutung erlangten. Andererseits wird dadurch ein nicht gebotenes Eindringen in die Privatsphäre der Steuerpflichtigen vermieden (BFH 23.03.2001, VI R 189/97; BFH 23.03.2001, VI R 175/99, BStBl 2001 II S. 585).

Feste Entfernungsgrenzen erachtet der deutsche Bundesfinanzhof nicht als geeignetes Beurteilungskriterium. Vielmehr wird auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen sein. So wird etwa eine Verkürzung der Wegstrecke von 500 km auf 80 km anders zu beurteilen sein als eine solche von 100 km auf 80 km. Im ersten Fall liegt eine berufliche Veranlassung nahe, im zweiten Fall kaum (BFH 22.11.1991, VI R 77/89, BStBl 1992 II S. 494).

Fest steht, dass die Übersiedlung nach Linz für den Bf insofern einen erheblichen beruflichen Vorteil brachte, als er dadurch im Zusammenhang mit seinen Fahrten nach und von München eine wesentliche Einsparung an Reisekosten und vor allem Reisezeit erlangen konnte.

Dass sich die Fahrzeit mit dem Auto von Linz (ca. 3 Stunden) aus gegenüber dem Ausgangspunkt Wien (ca. 5 Stunden) um fast die Hälfte reduzierte, darf schon allein aufgrund der geografischen Gegebenheiten als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (siehe zB BFH 06.11.1986, VI R 106/85, BStBl 1987 II S. 81; BFH 23.03.2001, VI R 189/97; BFH 15.10.2012, VI B 22/12) liegt eine berufliche Veranlassung auch vor, wenn der Umzug aus Anlass eines Arbeitsplatzwechsels erfolgen musste oder wenn – auch ohne berufliche Veränderung – durch den Umzug der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich vermindert worden ist, wobei als wesentliche

Verkürzung eine **Ersparnis von mindestens einer Stunde** täglich angesehen werden kann (siehe auch Verweise in *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220, und *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 16 allgemein Tz 5.2).

Dass es im gegenständlichen Fall zu einer Verkürzung der einfachen Fahrtstrecke um zwei Stunden kam, ist umstritten.

In diesem Zusammenhang mag nun eingewendet werden, dass die gegenständliche Fahrtstrecke wegen der Heimarbeitsmöglichkeit nicht täglich, sondern in der Regel nur einmal pro Woche zurückgelegt wurde.

Dem ist jedoch zu entgegnen, dass die Reduzierung der Reisezeit für eine Fahrtstrecke von fünf auf drei Stunden dem Bf eine wesentlich flexiblere Handhabung eröffnete, zumal er bei seiner Art der Tätigkeit die Anwesenheitserfordernisse in München im Vorhinein wohl nur sehr schwer abschätzen konnte. Dass er die gegenüber einem Flug angenehmere (weil unabhängiger und auch vom Reisegepäck her weniger belastende) Anreisemöglichkeit von Linz aus mit dem Auto vorzog, ist nachvollziehbar. Ebenso liegt auf der Hand, dass für eine Anreise aus Wien – wie sich in den Vorjahren gezeigt hatte – dem Flugzeug der Vorrang gegeben hätte werden müssen, da eine fünfstündige (bzw. bei schwierigen Verhältnissen noch längere) durchgehende Fahrt wohl kaum regelmäßig in Kauf genommen hätte werden können.

Insgesamt wird man dem Bf daher infolge der verkürzten Anreise zu seinem deutschen Entsendungsort eine wesentliche Verminderung des Aufwandes an Zeit, Fahrtkosten und Strapazen zugestehen müssen, wie er dies im Vorlageantrag eingewendet hat.

Eine berufliche Veranlassung der Verkürzung der Distanz zu seinem deutschen Einsatzort durch Wohnsitzverlegung nach Linz kann dem Bf sohin nicht abgesprochen werden.

Wenn er diese Möglichkeit nunmehr, da seine Frau in Wien nicht mehr beruflich gebunden war, in Anspruch nahm, entspricht dies einer logisch nachvollziehbaren Überlegung. Die berufliche Veranlassung besteht auch dann, wenn der ursprüngliche Wohnsitz zunächst längere Zeit beibehalten wird und erst später die Übersiedlung erfolgt (*Doralt*, EStG¹³ § 16 Tz 220). Demnach ist es nicht schädlich, dass eine Wohnsitzverlegung in den Jahren 2004 oder 2005, in denen der Bf auch schon in Deutschland tätig gewesen war, nicht erfolgt war, zumal seine Gattin in diesen Jahren berufsmäßig noch gebunden war.

Im Ergebnis war den Umzugskosten des Bf's aufgrund obiger Überlegungen die berufliche Veranlassung nicht abzusprechen, sodass ihnen grundsätzlich Werbungskostenqualität zuzugestehen war.

Als Umzugskosten sind sämtliche Kosten zur Erlangung der neuen Wohnung zu qualifizieren (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 56 Stichwort "Umzugskosten"). Da die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen für die Erlangung der Mietwohnung in Linz notwendig waren, waren sie als solche anzuerkennen.

Da die Aufwendungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid bereits berücksichtigt worden waren (Abänderung erst in der Berufungsvorentscheidung), war dieser nicht abzuändern.

Anzumerken ist an dieser Stelle abschließend, dass wegen des unmittelbaren Zusammenhangs dieser Aufwendungen mit jenen Einkünften, die während der Entsendung nach Deutschland bezogen wurden, eine Kürzung der nichtselbständigen Einkünfte nur insoweit erfolgen konnte, als die entsprechenden Bezüge auch der österreichischen Einkommensteuerpflicht unterlagen. Dass dies der Fall war, ergibt sich aus den unten stehenden Ausführungen zu Punkt IV.

IV) Zum Streitpunkt "Erfassung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit/ Entsendung nach Deutschland":

1) Sachverhalt:

Der Bf wurde per 03.04.2006 von seiner österreichischen Arbeitgeberin (AG Österreich) im Rahmen eines Großprojektes (Projekt) für ein Jahr bis 31.03.2007 zur AG Deutschland nach München entsandt.

Seinen Wohnsitz behielt er zusammen mit seiner Gattin und seinem Kind in Österreich (ab Ende Februar 2006 in Linz) bei. Während seiner wöchentlich jeweils drei- bis viertägigen Aufenthalte in München hielt er sich in einem Hotel auf. Von dort kehrte er jeweils für die restlichen Tage der Woche an seinen Familienwohnsitz in Linz zurück, wo er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Der Bf war im Jahr 2006 weniger als 183 Tage in Deutschland anwesend.

Bei der Entsendung handelte es sich um eine sog. "Typ A-Entsendung", in deren Zusammenhang es zu keiner Kostenweiterbelastung an die aufnehmende Gesellschaft in Deutschland kam.

Bei Typ A-Entsendungen kommen dem Entsendungsland die Hauptvorteile der Entsendung zu ("training" oder "stewardship"). Das Heimatland finanziert die Zuteilung. Der Zugeteilte ist weiterhin Angestellter des entsendenden Unternehmens und verbleibt in dessen Gehaltsabrechnung. Alle zuteilungsbezogenen Ausgaben sind Ausgaben des Heimatlandes. Alle Vergütungen, Vorteile und Ausgaben im Zusammenhang mit der Zuteilung werden durch das entsendende Unternehmen bezahlt.

Der auf die Tätigkeit in Deutschland entfallende und von der AG Österreich ausbezahlte Lohnaufwand wurde dementsprechend nicht an die AG Deutschland weiterverrechnet, sodass er wirtschaftlich von der österreichischen Arbeitgeberin getragen wurde.

Die Gehaltsvereinbarung wurde mit der österreichischen Arbeitgeberin, die auch das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trug, abgeschlossen. AG Österreich hatte das Recht der Entscheidung über Kündigung und Entlassung und war auch für die Sozialversicherung verantwortlich; es galten die Kündigungsgründe nach österreichischem Recht. Über Teilnahme und Auszahlung an einem allfälligen Erfolgsbonus entschieden AG Österreich und Deutschland. Der Urlaub wurde nach dem österreichischen Anspruch ermittelt, der Verbrauch war aber mit der AG Deutschland abzuklären. Nach Ablauf der Entsendezeit kehrte der Bf zur AG Österreich zurück. Gerichtsstand bei Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag war Österreich.

Für den Bf wurde von seiner Arbeitgeberin an sein Wohnsitzfinanzamt zunächst auch für den gesamten Zeitraum 01.01. bis 31.12.2006 ein Lohnzettel übermittelt, der sämtliche Einkünfte des Bf's aus nichtselbständiger Arbeit für die Monate 1-12/2006 (also auch die auf seine Tätigkeit in Deutschland entfallenden Einkünfte) auswies. Dieser Lohnzettel wurde dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.01.2009 zugrunde gelegt.

Auch in der dagegen gerichteten Berufung wurden gegen den Ansatz dieser Einkünfte durch den Bf keine Einwände erhoben.

Erst in dem durch seine steuerliche Vertreterin eingebrachten Vorlageantrag vom 02.04.2009 gegen die Berufungsvorentscheidung wurde eingewendet, dass Deutschland als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die dortigen Arbeitstage zusteht. In der Anlage wurden zwei berichtigte Lohnzettel übermittelt, wovon der erste die Teilbeträge für die der österreichischen Steuerpflicht unterliegenden Bezüge und der zweite die Teilbeträge für die der deutschen Steuerpflicht und in Österreich dem Progressionsvorbehalt zu unterziehenden Bezüge auswies. Die Lohnzettelkorrektur durch die österreichische Arbeitgeberin durch Übermittlung berichtigter Lohnzettel auf elektronischem Wege erfolgte am 07.06.2010.

In einem Begleitschreiben des Bf's zur deutschen Einkommensteuererklärung 2006 vom 04.03.2009 war ausgeführt worden, dass das im Jahr 2006 auf die Tätigkeit in Deutschland entfallende Gehalt vom österreichischen Arbeitgeber nach Deutschland weiterbelastet worden war. Die auf die Entsendung nach Deutschland entfallenden Arbeitstage wurden mit 165 Tagen beziffert (davon 36 Tage in Österreich). Im deutschem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19.03.2009 (abgeändert mit Bescheid vom 18.11.2010) wurde der entsprechende Einkünfteanteil der deutschen Einkommensbesteuerung unterzogen. Laut Entsendevereinbarung wurde die Nachzahlung laut deutschem Steuerbescheid von der Arbeitgeberin übernommen.

2) Beweiswürdigung:

Dass der Bf vom 03.04.2006 bis 31.03.2007 von der AG Österreich nach München entsandt worden ist, ergibt sich eindeutig aus der Aktenlage und ist unstrittig. Ebenso wurde nie in Frage gestellt, dass der Wohnsitz des Bf's in Linz als Familienwohnsitz, an den er wöchentlich zurückkehrte, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte.

Außer Streit steht auch, dass sich der Bf **weniger als 183 Tage** in Deutschland aufgehalten hat.

Aus den Beilagen zur deutschen Einkommensteuererklärung 2006, die dem Unabhängigen Finanzsenat im Vorhaltsverfahren (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 17.04.2012) vorgelegt wurden, ergeben sich 165 als auf die Entsendung nach Deutschland entfallende Arbeitstage, von denen 36 Tage in Österreich absolviert wurden. Auch laut Angaben des Bf's hielt sich dieser von April bis Dezember wöchentlich im Durchschnitt circa 3-4 Tage in München auf, die restliche Zeit verbrachte er in Österreich, wo er bis zu 40% seiner Tätigkeit in Heimarbeit verrichtete. Der sich daraus

ergebenden Feststellung des Unabhängigen Finanzsenates im Vorhaltsschreiben vom 22.05.2012, wonach der Bf im Jahr 2006 in Deutschland demnach nicht länger als 183 Tage anwesend gewesen sei, blieb auch seitens des Bf's bzw. dessen steuerlicher Vertretung im gesamten Verfahren unwidersprochen.

Dass die Vergütungen von der AG Österreich ausbezahlt wurden, ergibt sich aus den mit Schreiben vom 21.06.2012 vorgelegten Gehaltsabrechnungen.

Die erstmalige **Frage nach der Weiterbelastung** der von AG Österreich ausbezahnten Bezüge an die deutsche Firma beantwortete die steuerliche Vertreterin des Bf's in der Vorhaltsbeantwortung vom 11.12.2012 damit, dass, da es sich um eine Typ A-Entsendung gehandelt habe, von der österreichischen Lohnverrechnung keine Kosten nach Deutschland weiterverrechnet worden seien. Dies wurde auch im zwischenzeitig beim BMF eingebrochenen Antrag vom 29.01.2013 auf Einleitung des Verständigungsverfahrens festgehalten, der dem Bundesfinanzgericht in Kopie vorliegt.

Dass das auf die Tätigkeit in Deutschland entfallende Gehalt von der österreichischen Arbeitgeberin nach Deutschland weiterbelastet worden sei, ergab sich lediglich aus einer Anmerkung zur deutschen Steuererklärung vom 04.03.2009, die dem Unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der ersten Vorhaltsbeantwortung vom 17.04.2012 übermittelt wurde.

Nachdem zuletzt im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 16.01.2015 auf diesen Widerspruch hingewiesen worden war, bekräftigte die steuerliche Vertreterin unter Vorlage einer Beschreibung der Typ A-Entsendung abermals, dass es sich gegenständlich um eine Typ A-Entsendung gehandelt habe und bei Entsendungen dieser Art - wie eben auch der gegenständlichen - zu **keiner Kostenweiterbelastung** an die aufnehmende Gesellschaft (hier Deutschland) komme. Dies korrespondiert auch eindeutig mit der vorgelegten Beschreibung.

Im **Ergebnis** war daher jedenfalls als ausreichend erwiesen anzunehmen, dass die wirtschaftliche Kostentragung im gegenständlichen Fall bei der österreichischen Arbeitgeberin verblieben war.

3) Rechtliche Beurteilung:

a) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß **Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland (Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBI III 182/2002)** hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Nach **Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland** bedeutet der Ausdruck "eine im Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß **Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland** gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, Folgendes:

Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Art. 15 des DBA-Deutschland lautet folgendermaßen:

"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 Kalenderjahres 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."

b) Erwägungen:

Grundsätzlich ergibt sich aus **Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland**, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit wie die streitgegenständlichen im **Tätigkeitsstaat** besteuert werden dürfen.

Liegen jedoch die Voraussetzungen des **Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland** in ihrer Gesamtheit vor, so verbleibt das Besteuerungsrecht beim **Ansässigkeitsstaat** des Arbeitnehmers.

Dass als Ansässigkeitsstaat des Bf's Österreich zu gelten hat, steht unbestritten fest, zumal der Bf hier im Jahr 2006 seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte (Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA-Deutschland).

Im gegenständlichen Fall waren die Voraussetzungen des **Art. 15 Abs. 2 lit. a und c DBA-Deutschland** unstrittig erfüllt:

Der Empfänger der Vergütungen (= Bf) hielt sich im Jahr 2006 unbestritten nicht länger als 183 Tage in Deutschland auf, sodass die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 1 lit. a DBA-Deutschland jedenfalls gegeben war.

Dass die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen worden wären, die der Arbeitgeber im anderen Staat hatte, wurde vom Bf im gesamten Verfahren nie behauptet und ergaben sich auch im Rahmen der Ermittlungen keinerlei Hinweise darauf.

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren letztlich nur die Erfüllung der **Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland**, somit die Frage, ob die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht im anderen Staat ansässig war.

Nach der im Vorlageantrag vorgebrachten Ansicht des Bf's war das aufnehmende Unternehmen in Deutschland als Arbeitgeber zu qualifizieren, weshalb Österreich die entsprechenden Einkünfte nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigen dürfe.

Hiezu ist Folgendes festzustellen:

Im DBA-Deutschland findet sich keine ausdrückliche Definition des Arbeitgeberbegriffes.

Dessen Bedeutung war daher auf Grundlage der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland zu ermitteln, wonach nicht definierten Begriffen die Bedeutung nach innerstaatlichem Recht zukommt, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

In seinem Erkenntnis **VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031**, verwarf der Verwaltungsgerichtshof die bisher in der österreichischen Verwaltungspraxis und auch vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Ansicht, wonach aufgrund der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR dem "Arbeitgeberbegriff" jene Bedeutung beizumessen sei, die ihm im nationalen Recht zukomme.

Er hielt diesen Überlegungen zu den im Wesentlichen gleichlautenden Bestimmungen der Art. 3 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR Folgendes entgegen (siehe VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031; Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

"Dabei ließ sie (Anmerkung: die belangte Behörde) außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, 'wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert'. Letzteres trifft

im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR 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. 141f, 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, SWK 2010, S. 3ff). Die belangte Behörde stellte u.a. fest, dass die X GmbH denjenigen Teil des an den Beschwerdeführer gezahlten Arbeitslohnes an die Y s.r.o. weiterverrechnet habe, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Beschwerdeführereres in der Slowakei entfiel. Demnach hat die Y s.r.o. jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall ging, wirtschaftlich getragen. Indem die belangte Behörde diesen Umstand - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Gestellung von Arbeitskräften an Dritte in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat, und der sie entlohnt (Gesteller) und nicht der Gestellungsnehmer, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt - auch vor dem Hintergrund des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR als unbeachtlich angesehen hat, hat sie die Rechtslage verkannt."

Mit Erkenntnissen **VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003**, und **VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089**, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit den gleichlautenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Italien und Österreich seine im vorzitierten Erkenntnis dargelegte Ansicht bestätigt.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

Die Bestimmungen des jeweiligen Art. 15 der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und der CSSR sind gleichlautend.

Auch deren Art. 3 Abs. 2 stimmt inhaltlich in den hier wesentlichen Passagen überein. Es wird jeweils angeordnet, dass bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht (anders) definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Steuerrecht dieses Staates zukommt.

Insofern sind die oben zitierten Aussagen des VwGH auch auf sich im Verhältnis zu Deutschland ergebende Sachverhalte zu übertragen und zur Interpretation der entsprechenden Bestimmungen bzw. des Arbeitgeberbegriffes heranzuziehen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland die Ansässigkeit des Arbeitgebers grundsätzlich dahingestellt bleiben könnte. Nach nunmehr (seit BMF-Erlass 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014) übereinstimmender Ansicht der beiden Vertragsstaaten Deutschland und Österreich gilt diese Bestimmung allerdings nur für Fälle der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung, sodass bei konzerninterner Arbeitskräftegestellung das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland zu qualifzieren ist.

Im gegenständlichen Verfahren ergaben die Sachverhaltsermittlungen, dass die auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Vergütungen von der österreichischen Arbeitgeberin (AG Österreich) ausbezahlt und **nicht an die AG Deutschland weiterverrechnet** wurden. Die wirtschaftliche Kostentragung traf daher die österreichische Arbeitgeberin und hat die gezahlte Vergütung dementsprechend auch den Gewinn des österreichischen Unternehmens geschmälert.

Unter Beachtung der oben zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes hat die AG Österreich somit die Arbeitgeberfunktion im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland gegenüber dem Bf tatsächlich beibehalten. Die Vergütungen wurden nicht von einer Arbeitgeberin getragen, die im anderen Staat (= Deutschland) ansässig war.

Die grundlegende Maßgeblichkeit der Kostentragung bei Beurteilung des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffes ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes, auf die im VwGH-Erkenntnis vom 22.05.2013 Bezug genommen wurde. Im bezughabenen Urteil BFH 23.02.2005, I R 46/03, BStBI II 2005, S. 547, wies der deutsche Gerichtshof darüber hinaus jedoch darauf hin, dass selbst bei Übernahme des Arbeitslohnes durch das aufnehmende Unternehmen auch die Interessenlage bzw. die Frage, auf wessen Betreiben die Entsendung erfolgte, zu prüfen sei.

Im gegenständlichen Fall mangelt es aber schon an dieser Kostentragung durch das deutsche Unternehmen, sodass das im zitierten BFH-Erkenntnis bzw. in der neueren Literatur (siehe zB *Pinetz/Zeiler*, Der "wirtschaftliche" Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, in SWI 2014, 18) zusätzlich geforderte Ausmaß der Einbindung in das aufnehmende Unternehmen den Übergang der Arbeitgebereigenschaft nicht bewirken hätte können.

Allerdings kommt dem österreichischen Unternehmen auch unter Beachtung des vom BFH zusätzlich angesprochenen Beurteilungskriteriums der Interessenlage die Arbeitgebereigenschaft zu, da sich aus der Beschreibung der hier vorliegenden Typ A-Entsendung eindeutig ergibt, dass das Interesse an der gegenständlichen Entsendung jedenfalls beim entsendenden (= österreichischen) Unternehmen gelegen war.

Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang letztlich noch, dass auch die Dienstgeberhoheit aufgrund sämtlicher diese bestimmenden Kriterien (siehe zB Lohnzahlung im Nichtleistungsfall, Entscheidung über Kündigung und Entlassung, Gehaltsvereinbarung etc.) nach wie vor bei der österreichischen Arbeitgeberin verblieben war.

Insgesamt war aufgrund obiger Ausführungen jedenfalls davon auszugehen, dass die Vergütungen von der AG Österreich kraft eigener Arbeitgeberfunktion und nicht für das in Deutschland ansässige Unternehmen (AG Deutschland) gezahlt wurden.

Somit war auch die hier strittige Tatbestandsvoraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland erfüllt.

Da somit sämtliche Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland erfüllt waren, kam das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers (= Bf's), also Österreich zu.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass sich auch nach den Aussagen des in Reaktion auf die neuere Judikatur des VwGH ergangenen Erlasses des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, der wegen seiner Qualität als Verwaltungsanweisung zwar für das Bundesfinanzgericht sowie die Steuerpflichtigen keine Bindungswirkung zu begründen vermag, aber als maßgebliche Meinungsäußerung bei der Interpretation der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen heranzuziehen ist, keine andere Beurteilung ergibt.

Darin wird zum Ausdruck gebracht, dass bei Zuordnung der Arbeitgebereigenschaft zunächst zu prüfen ist, für welches der an der Entsendung beteiligten Unternehmen die Tätigkeit des Dienstnehmers den primären Nutzen bringt; in weiterer Folge ist das Kriterium der wirtschaftlichen Kostentragung heranzuziehen (Abgrenzung von Aktiv- und Passivleistungen; siehe hiezu auch *Novosel/Patloch* in ASoK 2014, 369).

Dass der primäre Nutzen bzw. Hauptvorteil der streitgegenständlichen Entsendung auf jeden Fall beim österreichischen Unternehmen als entsendendem Unternehmen lag, ergibt sich eindeutig aus der zuletzt vorgelegten Beschreibung der Typ A-Entsendung.

Dass es aus diesem Grund auch zu keiner Weiterverrechnung an bzw. Kostentragung durch das deutsche Unternehmen kam, steht eindeutig fest.

Da aufgrund obiger Ausführungen die vom Bf im Jahr 2006 von seiner österreichischen Arbeitgeberin bezogenen Vergütungen für seine Tätigkeit in Österreich und Deutschland im angefochtenen Bescheid zu Recht zur Gänze der österreichischen Einkommensteuer unterzogen worden waren, konnte dem gegenständlichen Beschwerdebegehren nicht beigetreten werden. Es war daher als unbegründet abzuweisen.

V) Zusammenfassung:

Da der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.01.2009 aufgrund der unter den Punkten II) bis IV) dargestellten Erwägungen zu den einzelnen Streitpunkten

nicht mit Rechtswidrigkeit belastet war und somit keiner Abänderung bedurfte, war das im Vorlageantrag vom 02.04.2009 ergänzte Beschwerdebegehren insgesamt abzuweisen. Darüber, ob und inwieweit eine Doppelbesteuerung der Einkünfte des Bf's aufgrund des am 19.01.2013 beim BMF eingebrachten Antrages auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden kann, wird außerhalb des gegenständlichen innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens von den zuständigen Behörden zu entscheiden sein.

VI) Zum Abspruch über die Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

1. Zu den Aufwendungen/Arbeitszimmer und Umzugskosten:

Die Feststellung des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit und der Notwendigkeit des Arbeitszimmers sowie die Beurteilung der beruflichen Veranlassung der Umzugskosten sind Fragen der Beweiswürdigung, deren Beantwortung im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen hat. Es lagen sohin keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor.

2. Zur Besteuerung der auf die Entsendung nach Deutschland entfallenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Dass für die Qualifikation als Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland die wirtschaftliche Kostentragung der Vergütungen als maßgebliches Kriterium heranzuziehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen jüngsten diesbezüglichen Entscheidungen zu gleichlautenden Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten eindeutig ausgesprochen (siehe VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031; VwGH 26.03.2014, 2010/13/0089).

Welchem Unternehmen die wirtschaftliche Kostentragung im konkreten Fall zukommt, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die wiederum im Einzelfall bezogen auf das vorliegende tatsächliche Geschehen zu klären ist.

Die gegenständliche zu lösende Rechtsfrage stellte sohin keine solche von grundsätzlicher Bedeutung mehr dar.

Linz, am 24. März 2015