

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2005, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seitens des Dienstgebers wurden zwei Lohnzettel – für den Zeitraum 1. 1. bis 31. 10. 2005 sowie für den Zeitraum 1. 11. bis 31. 12. 2005 – übermittelt. In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung machte der Bf. unter der Kennzahl 359 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind.....) einen Betrag von € -65.933,22 und unter der Kennzahl 440 (.....unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) einen Betrag von € 64.308,03 geltend. Weiters beantragte er den Alleinverdienerabsetzbetrag.

In einer beim zuständigen Finanzamt gleichzeitig eingereichten Beilage zur Einkommensteuererklärung legte er dar, dass er von seinem Arbeitgeber ab Juli 2005 nach Deutschland entsendet worden sei. Seinen Wohnsitz in Österreich habe er beibehalten, da es sich hierbei um seinen Familienwohnsitz handle. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen

befinde sich weiterhin in Österreich. Da er als ansässig in Österreich iSd DBA Österreich-Deutschland gelte, habe Deutschland gemäß Art. 15 des DBA für Arbeitstage in Deutschland das Besteuerungsrecht, womit dieser Teil der Gesamteinkünfte lediglich als Progressionseinkommen in Österreich zu berücksichtigen sei.

In Beantwortung eines Ergänzungersuchens des Finanzamtes teilte der Bf. mit, dass er in die deutsche GmbH und in deren Struktur voll integriert sei. Die deutsche GmbH trage alle Gehaltskosten, der Bf. sei Weisungsempfänger von einem deutschen Manager und sei weisungsbefugt für die deutsche Marketingabteilung. Während der Entsendung handle der Bf. rein im wirtschaftlichen Interesse der deutschen GmbH. Die Bezüge werden von seinem zuständigen deutschen Manager festgesetzt unter Anwendung der allgemeinen „global“ gültigen Kompensationsregelungen des Konzerns. Im Falle einer Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall falle er unter die in Deutschland gültige Regelung, der Urlaub richte sich nach der für Deutschland gültigen Regelung. Nach der Entsendung sei die österreichische oder eine andere Konzerngesellschaft der weitere Arbeitgeber. Die Entscheidung über eine Entlassung werde von dem Manager getragen. Für die Sozialversicherung sei die österreichische GmbH verantwortlich, da der Antrag auf Sozialversicherung in Österreich gestellt worden sei.

Mit Bescheid vom 17. August 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 abweichend vom Antrag des Bf. mit einer Nachforderung von € 18.033,04 fest. In der Begründung wurde unter Hinweis auf Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland und den vorangegangenen Schriftverkehr festgehalten, dass für den Zeitraum der Entsendung nach Deutschland weiterhin von einer Arbeitgebereigenschaft der österreichischen GmbH auszugehen sei. Der vom Bf. beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag werde mangels Erfüllens der dafür notwendigen Voraussetzungen ebenfalls nicht gewährt.

Der Bf. berief gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und brachte vor, dass er ab 1. Juli 2005 für voraussichtlich drei Jahre zu der deutschen Konzerngesellschaft entsendet worden sei. Seinen Wohnsitz in Österreich, an dem er mit seiner Familie lebe, habe er während des gesamten Jahres beibehalten, weshalb er in 2005 ganzjährig als ansässig in Österreich im Sinne des DBA Österreich-Deutschland gelte. Im Zeitraum Juli bis Dezember 2005 sei er an 103 von 134 Arbeitstagen in Deutschland tätig gewesen. An den übrigen 31 Tagen sei er in Österreich und außerhalb Deutschlands tätig gewesen. Seine Bezüge für Arbeitstage in Deutschland trage die GmbH in Deutschland. Aufgrund der Kostentragung der Vergütung durch die deutsche Konzerngesellschaft behalte sich Deutschland unter Anwendung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA die Besteuerung der Bezüge vor, die auf die Tage entfielen, die der Bf. in Deutschland tätig gewesen sei. Eine Einkommensteuererklärung 2005 sei in Deutschland eingereicht und die Steuern abgeführt worden, die auf jene Einkünfte entfallen seien, welche er durch seine nichtselbständige Tätigkeit in Deutschland erzielt habe. Diese Einkünfte, für welche das Besteuerungsrecht Deutschland zufalle, seien in seiner österreichischen Steuererklärung unter der Kennziffer 440 als „unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte“ erklärt worden.

Beiliegend übersende er die Erläuterungen zu seiner (österreichischen) Einkommensteuererklärung 2005. Aus der Aufteilung seiner Bezüge sei ersichtlich, welcher Teil der Einkünfte auf die nichtselbständige Tätigkeit in Österreich entfalle und welcher Teil der Einkünfte entfallend auf die unselbständige Tätigkeit in Deutschland aus der österreichischen Besteuerung auszuscheiden, jedoch als Progressionseinkommen zu erfassen sei.

Die deutsche Einkommensteuererklärung 2005 sei unter Anwendung von nationalen deutschen Rechtsvorschriften und unter Berücksichtigung des DBA Österreich-Deutschland durch die deutschen Steuerberater des Bf. erstellt worden. Im Rahmen der deutschen Einkommensteuererklärung sei der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage in Österreich und Drittstaaten entfalle, freigestellt worden. Das deutsche Finanzamt sei diesem Ansatz bei der Veranlagung gefolgt. Eine Kopie der deutschen Einkommensteuererklärung sowie des deutschen Einkommensteuerbescheides liege bei.

Nach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Österreich-Deutschland stehe dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu, wenn die Vergütungen von dem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder für ihn bezahlt würden. Der Begriff der Zahlung sei im OECD-MA nicht definiert. Nach hM und Rechtsprechung bestehe der Zweck dieser Einschränkung darin, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behalte, wenn die gezahlte Vergütung die Steuerbemessungsgrundlage des seiner Steuerhoheit unterliegenden Arbeitgebers mindere. Daraus folge, dass der außerhalb des Tätigkeitsstaates ansässige Arbeitgeber nur dann die Vergütungen zahle, wenn er sie wirtschaftlich trage. Nicht entscheidend sei hingegen, wer die Vergütung an den Arbeitnehmer ausbezahle. Nachdem im gegenständlichen Fall die Vergütungen von der Gesellschaft im Tätigkeitsstaat Deutschland getragen werden, sei die deutsche Gesellschaft als Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Österreich-Deutschland anzusehen.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass der Bf. bei der GmbH in Deutschland eingebunden sei, auf das beiliegende Schreiben seines deutschen Arbeitgebers werde verwiesen.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA seien Vertragsstaaten gezwungen, Begriffe des DBA-Rechts, die im DBA nicht näher authentisch und damit für die DBA-Anwendung autonom definiert werden, nach dem jeweils maßgeblichen innerstaatlichen Steuerrecht im Zeitpunkt der Rechtsanwendung auszulegen, sofern Abkommenzusammenhänge nichts anderes erfordern (vgl. *Jirousek* in Praxis des internationalem Steuerrechts, Hrsg. *Lang, Jirousek*, S 178). Die Regelung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sei in das DBA Deutschland-Österreich übernommen worden.

Für Qualifikationskonflikte, die durch Unterschiede im innerstaatlichen Recht ausgelöst werden und in denen beide DBA-Partnerstaaten zu dem Ergebnis gelangen, dass sich aus dem Abkommenzusammenhang, also durch Abkommensinterpretation, keine eindeutige Lösung gewinnen lasse, biete das Abkommen selbst die Lösung an: Im positiven Qualifikationskonflikt verpflichte der Methodenartikel den Ansässigkeitsstaat so lange

zur Steuerfreistellung, als beide Staaten darin übereinstimmen, dass der Quellenstaat – aus der Sicht seines Steuerrechts – mit seiner Besteuerung keine Abkommensverletzung begehe (*Helmut Loukota*, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 1999 Seite 70).

Österreich als Ansässigkeitsstaat behalte zwar grundsätzlich sein volles innerstaatliches Besteuerungsrecht, er sei aber zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet, jene Einkünfte, die nach den Zuteilungsregeln des Abkommens im Quellenstaat Deutschland besteuert werden dürften, aus der Besteuerungsgrundlage, von der er tatsächlich Steuer erhebe, auszuscheiden (Internationales Steuerrecht, *Philipp/Loukota/Jirousek*, Allgemeine Erläuterungen Z 23-7).

Sollte die Doppelbesteuerung nicht durch Auslegung von Art. 15 Abs. 2 lt. b DBA iSv von Art. 3 sowie durch Anwendung von Art. 23 des DBA Deutschland-Österreich vermieden werden können, sei die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Anwendung des § 48 BAO herzustellen (siehe dazu auch BMF-EAS 2718 v. 26.3.2006).

Des Weiteren werde, wie in der Einkommensteuererklärung angegeben, die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt, da die Voraussetzungen erfüllt seien.

Mit Bescheid des UFS vom 19. April 2012 wurde das gegenständliche Berufungsverfahren nach vorangegangenem Parteiengehör gem. § 281 BAO ausgesetzt, weil der Ausgang des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2010/13/0089 anhängigen Verfahrens für die Entscheidung der gegenständlichen Berufungssache von entscheidender Bedeutung war. Mit Erkenntnis vom 26. März 2014 hat der Verwaltungsgerichtshof das o.a. Verfahren entschieden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Artikel 3 und 15 des DBA-Deutschland lauten auszugsweise:

„*Artikel 3*

Allgemeine Begriffsbestimmungen

.....

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, 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.

.....

Art. 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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 Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.“*

Im vorzitierten Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Begründung seines Erkenntnisses vom 22. Mai 2014, 2009/13/0031, in welchem er ausgesprochen hat, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, welcher wörtlich Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland entspricht, für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. *Zehetner/Dupal*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der – in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind – wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).

Im Beschwerdefall steht fest, dass die deutsche Konzerngesellschaft denjenigen Teil des an den Beschwerdeführer gezahlten Arbeitslohnes getragen hat, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Beschwerdeführers in Deutschland entfiel. Demnach hat die deutsche Konzerngesellschaft jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, wirtschaftlich getragen und ist damit als Arbeitgeber im oben angeführten Sinn anzusehen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid abzuändern.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Juli 2014