



Im vorliegenden Fall versagten das Finanzamt und das BFG die Kosten für Familienheimfahrten, da sie davon ausgingen, dass es dem Steuerpflichtigen in den Vorjahren möglich gewesen wäre, seinen Familienwohnsitz zu verlegen, bzw der Familienwohnsitz in Polen (und nicht am Beschäftigungsort) begründet wurde. Diesem Gedanken steht nach (mittlerweile) ständiger Rechtsprechung die Jahresbetrachtung entgegen, wonach **ausschließlich der Sachverhalt des Streitjahres** zu beurteilen ist. Anders verhält es sich allerdings, wenn der Familienwohnsitz bereits am Beschäftigungsort begründet wurde und dieser in **weiterer Folge an einen anderen Ort verlegt** wird. In einem solchen Fall weist die **Gründung des zweiten Hausstandes keinen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit** auf, weshalb die notwendige berufliche Veranlassung nicht vorliegt (vgl VwGH 29. 11. 2006, 2002/13/0153).

**Sachverhalt
im maßgeblichen
Steuerjahr**

DBA-rechtliche Aufteilung von Besteuerungsrechten auf dem Prüfstand des EuGH

Gastbeitrag von Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

*In Zusammenhang mit der Beschäftigung in Belgien ansässiger Arbeitnehmer bei einem Beratungsunternehmen in Luxemburg hatte sich der EuGH mit der unionsrechtlichen Vereinbarkeit der mit dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) konformen Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit auf Grundlage des belgisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zu beschäftigen. Dabei ging es insbesondere um die Frage, ob die in Art 45 AEUV geregelte Arbeitnehmerfreizügigkeit dem DBA-rechtlichen Tätigkeitsortprinzip entgegensteht, wonach im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers die Steuerfreistellung der in einem anderen Mitgliedstaat von einem dort ansässigen Arbeitgeber bezogenen Einkünfte davon abhängig gemacht wird, dass die Tätigkeit, für die dem Arbeitnehmer Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich in dem anderen Mitgliedstaat ausgeübt wird (EuGH 28. 10. 2018, C-602/17, *Sauvage und Lejeune*).*



1. Die Ausgangslage

Aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des *Tribunal de première instance de Liège* (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien) hatte sich der EuGH mit der unionsrechtlichen Vereinbarkeit der **DBA-rechtlichen Aufteilung von Besteuerungsrechten** an Einkünften aus unselbständiger Arbeit zu beschäftigen.

Strittig war die Frage, ob es mit der **Arbeitnehmerfreizügigkeit iSd Art 45 AEUV vereinbar** sei, wenn der **Ansässigkeitsstaat** (im konkreten Fall Belgien) **Einkünfte besteuern** darf, die eine dort ansässige Person aus einem Dienstverhältnis mit einem in einem anderen Staat ansässigen Arbeitgeber bezieht (im konkreten Fall Luxemburg), die jedoch zum Teil durch **Tätigkeiten erwirtschaftet** worden sind, die **in einem Drittstaat ausgeübt** wurden. Die in Belgien ansässigen Personen *Benoit Sauvage* und *Kristel Lejeune* waren bei einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft tätig. Beide mussten im Zuge ihrer Tätigkeit als Berater auch außerhalb Luxemburgs an Besprechungen teilnehmen und kurze Dienstreisen durchführen.



DBA-rechtliche Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Auf Grundlage des Art 15 DBA Belgien – Luxemburg vom 17. 9. 1970 idF vom 11. 12. 2002 befreite die belgische Finanzverwaltung nur jene Einkünfte von der belgischen Einkommensteuer, die Tätigkeiten zuzuordnen waren, die tatsächlich auf luxemburgischem Hoheitsgebiet erbracht worden sind. Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Belgien – Luxemburg, der Art 15 Abs. 1 OECD-MA entspricht, dürfen „[...] Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.“

Art 23 Abs 1 Nr i DBA Belgien – Luxemburg sieht für solche Einkünfte die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vor. Im Schlussprotokoll zu Art 15 Abs 1 und 2 DBA Belgien – Luxemburg wird klargestellt, dass eine **unselbständige Arbeit dann als in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt gilt**, „[...] wenn die Tätigkeit für die die Löhne, Gehälter und ähnlichen Vergütungen gezahlt werden, tatsächlich in diesem anderen Staat ausgeübt wird, d. h., wenn der Arbeitnehmer zur Ausübung dieser Tätigkeit körperlich in dem anderen Staat anwesend ist“.

2. Das Vorabentscheidungsersuchen

Herr *Sauvage* und Frau *Lejeune* legten gegen die Entscheidungen der belgischen Steuerverwaltung, die „Drittstaatseinkünfte“ in Belgien zu besteuern, Beschwerde ein. Begründet wurde diese damit, dass die Einkünfte, die auf die zeitlich begrenzten und gelegentlichen Geschäftsreisen entfallen sind, der ausschließlichen Besteuerungsbefugnis des Staates unterliegen sollten, in dem die Einkünfte erzielt worden sind (Luxemburg), zumal die betreffende Tätigkeit überwiegend dort erbracht worden sei und sich die außerhalb Luxemburgs erbrachten Leistungen in das bestehende Arbeitsverhältnis eingefügt hätten. Der belgische Besteuerungszugriff würde einen **Verstoß gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und den freien Dienstleistungsverkehr bedeuten**.

Das vorliegende Gericht brachte vor, dass damit in Belgien ansässige Arbeitnehmer davon abgehalten würden, eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat als Belgien anzunehmen, die auch Dienstreisen ins Ausland erforderlich macht. Außerdem würden gemäß Art 15 Abs 3 DBA Belgien – Luxemburg Einkünfte aus unselbständiger Arbeit für Tätigkeiten an Bord eines Transportmittels, das im internationalen Verkehr von einem Unternehmen mit Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Luxemburg betrieben wird, der ausschließlichen Besteuerung in Luxemburg überlassen. Dies auch dann, wenn die Tätigkeiten, aufgrund deren diese Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich außerhalb Luxemburgs ausgeübt werden.

Der steuerliche Zugriff Belgiens auf solche Drittstaatseinkünfte könnte nach Ansicht des vorliegenden belgischen Gerichts

- eine **Beeinträchtigung steuerlicher Art** darstellen, die von grenzüberschreitenden Tätigkeiten abschrecken könnte;
- gegen den **allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit** verstoßen, weil keine beständige und sichere Regelung für die Befreiung aller Vergütungen vorgesehen sei, die eine in Belgien ansässige Person aufgrund ihres Vertrags mit ihrem luxemburgischen Arbeitgeber erhält;
- die **Gefahr der Doppelbesteuerung** in sich bergen;
- die **Vorhersehbarkeit und jede Rechtssicherheit beeinträchtigen**.

3. Die Entscheidung des EUGH

Einleitend stellt der EuGH in seinem Urteil fest, dass er im Rahmen des Art 267 AEUV nicht befugt ist, darüber zu befinden, ob ein Mitgliedstaat die Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt hat. Auch kann er sich nicht mit den Wechselwirkungen zwischen

Zuständigkeit des EUGH



DBA-Recht und nationalem Recht beschäftigen. Wenn jedoch eine **Steuerregelung, die auf DBA-Recht beruht**, zu dem auf eine Rechtssache anwendbaren rechtlichen Rahmen gehört und als solche vom nationalen Gericht dargestellt wurde, muss sie der EuGH gleichwohl **berücksichtigen, um das Unionsrecht in einer Weise auszulegen**, die für das nationale Gericht nützlich ist.

Nach ständiger Rechtsprechung (zB EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*) sind die Mitgliedstaaten – in **Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen** – dafür zuständig, Doppelbesteuerung zu beseitigen und durch den Abschluss von DBA die Kriterien für die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen festzulegen. Es ist naheliegend, sich hierbei an den von der **internationalen Besteuerungspraxis befolgten** (nach Maßgabe des OECD-MA) Kriterien zu **orientieren**. Allerdings sind die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der in dieser Weise im Rahmen eines DBA aufgeteilten Steuerhoheit dazu verpflichtet, Unionsvorschriften nachzukommen und insbesondere den Grundsatz der **Gleichbehandlung** einzuhalten

Im ersten Schritt stellte der EuGH fest, dass die von den Beschwerdeführern gerügte **Benachteiligung ihre Wurzeln nicht im belgischen Steuerrecht** hat. Ursachen dafür sind die zwischen Belgien und Luxemburg gewählte Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen und die günstigere Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit in Luxemburg. Der Umstand, dass das luxemburgische Besteuerungsrecht im DBA Belgien – Luxemburg an die **körperliche Anwesenheit** eines in Belgien ansässigen Arbeitnehmers anknüpft, stellt keine gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstoßende **Diskriminierung oder Ungleichbehandlung** dar. Ein **DBA soll nur Doppelbesteuerung verhindern**, muss aber nicht gewährleisten, dass die von einem Vertragsstaat erhobenen Steuern nicht höher sind als diejenigen, die im anderen Vertragsstaat erhoben würden. Deshalb kann eine **steuerliche Benachteiligung**, die sich aus DBA-rechtlichen Verteilungsnormen und den **Unterschieden zwischen zwei Steuersystemen** ergibt, **nicht** als eine **gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstoßende Diskriminierung oder Ungleichbehandlung** angesehen werden.

Auch der Umstand, dass im konkreten Fall Belgien Drittstaatseinkünfte besteuern darf, kann nicht als steuerliche Benachteiligung einer in Belgien beschäftigten Person angesehen werden, die gelegentlich außerhalb Belgiens tätig ist. Ebenso wenig kann geltend gemacht werden, dass eine in Belgien ansässige Person, die im Zuge ihres Dienstverhältnisses zu einer luxemburgischen Gesellschaft gelegentlich außerhalb Luxemburgs arbeiten muss, schlechter gestellt sei als eine Person, die ausschließlich in Luxemburg arbeitet. Denn in beiden Fällen profitieren die im Ausland tätigen Personen von der im DBA Belgien – Luxemburg für Anwesenheitstage in Luxemburg vorgesehenen Steuerfreistellung.

Auch der Vergleich des Art 15 Abs 1 DBA Belgien – Luxemburg mit der in Art 15 Abs 3 DBA Belgien – Luxemburg vorgesehenen Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die aus einer Tätigkeit stammen, die an Bord eines **Transportmittels im internationalen Verkehr** betrieben wird, kann keine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßende Diskriminierung oder Ungleichbehandlung bewirken. Denn einerseits ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zu regeln (die im gegenständlichen Fall außerdem im Einklang mit der internationalen Steuerpraxis steht). Andererseits ist eine gebietsansässige Person, die einer durch hohe internationale Mobilität gekennzeichneten unselbständigen Tätigkeit nachgeht, schon **aufgrund des Charakters der Tätigkeit nicht** in einer objektiv mit den klagenden Personen **vergleichbaren Situation**.

Auch der Umstand, dass der Anspruch auf einen steuerlichen Vorteil dem Steuerpflichtigen (innerstaatlich festzulegende) Nachweise abverlangt bzw eine **gewisse Unsicherheit über die Höhe der endgültigen Steuerlast am Ende des Jahres** besteht, stellt nach Ansicht des EuGH für sich genommen keinen Verstoß gegen Unionsrecht dar. Denn es **ist Steuersystemen inhärent**, dass die endgültige Steuerlast eines Steuerjahres zu dessen Beginn nicht mit Sicherheit vorhergesehen werden kann.

Benachteiligung durch unterschiedliche Steuersysteme

Keine Vergleichbarkeit mit Bordpersonal

Steuerfestsetzung am Jahresende



4. Ergebnis

Art 45 AEUV gewährleistet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der EU und umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstiger Arbeitsbedingungen. Im Bereich des Steuerrechts verbietet die Arbeitnehmerfreizügigkeit den Mitgliedstaaten, in ihren Hoheitsgebieten ansässige Steuerzahler, die in einem anderen Mitgliedstaat tätig sind, schlechter zu behandeln als EU-Bürger, die nur in ihrem Ansässigkeitsstaat arbeiten.

Die **Vermeidung von Doppelbesteuerung ist ein Ziel des AEUV**, Doppelbesteuerung ist aber **per se nicht unionsrechtswidrig** (EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*; 14.11.2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*). Da diesbezüglich unionsrechtliche Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen fehlen, sind die Mitgliedstaaten für die Beseitigung von Doppelbesteuerung zuständig. Dabei steht es diesen auch frei, die Kriterien für die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen (nach Maßgabe der am OECD-MA orientierten internationalen Besteuerungspraxis) untereinander zu regeln. Demnach kann auch eine **Anknüpfung an die physische Anwesenheit** von Arbeitnehmern keine unionsrechtswidrige Diskriminierung oder Ungleichbehandlung bewirken. Steuerliche Nachteile, die sich für einen Arbeitnehmer aus der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen und unterschiedlichen Besteuerungssystemen ergeben, verstoßen deshalb nicht gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Der EuGH zog deshalb den Schluss, dass Art 45 AEUV der Steuerregelung eines Mitgliedstaates nicht entgegensteht, die auf einem DBA beruht und die Befreiung von Einkünften einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person, die aus einem Beschäftigungsverhältnis in einem anderen Mitgliedstaat stammen, davon abhängig macht, dass die den Einkünften zugrunde liegende Tätigkeit tatsächlich in dem anderen Staat ausgeübt wird.



Christian Artner, Mitarbeiter der Versicherungsabteilung der NÖGKK; Trainer am WIFI Niederösterreich und Mitglied der Prüfungskommission „Personalverrechnung“ am WIFI Niederösterreich



Dr. Andreas Gerhartl, Mitarbeiter des Büros der Landesgeschäftsführung des AMS Niederösterreich; Autor von Fachbeiträgen



Rudolf Grafeneder, Baulohnexperte; Autor des Fachbuchs „Personalverrechnung im Baugewerbe“



Mag. Christa Kocher, Referentin in der sozialpolitischen Abteilung der Wirtschaftskammer Niederösterreich



Mag. Elfriede Köck, langjährige Leiterin der Personalverrechnungskurse sowie Leiterin der Prüfungskommission „Personalverrechnung“ am WIFI Wien



Mag. Momika Kunesch, LL.M., selbständige Steuerberaterin; MK Personalverrechnung & Expatriates, Wien



HR Mag. Martin Kuprian, Senatsvorsitzender am BFG, Außenstelle Innsbruck; langjährige zweitinstanzliche Tätigkeit im Bereich der GPLA; Vortragender für Personalverrechnung



Mag. Judith Morgenstern, Rechtsanwältin in Wien, Tätigkeitsschwerpunkte: individuelles/kollektives Arbeitsrecht



Mag. Alexandra Platzer, Steuerberaterin in Wien und Mitglied des Fachsenats für Arbeits- und Sozialversicherungsrecht der KSW



Dr. Irina Prinz, Steuerberaterin; Prokuristin der Rabel & Partner GmbH, Graz



Mag. Michael Seebacher, Mitarbeiter des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer in der Steuer- und Zollkoordination des BMF