



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen der Bw, vertreten durch ERNST&YOUNG Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, vom 5. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 6. Februar 2007 betreffend **Haftung gemäß [§ 82 EStG 1988](#)** für den Zeitraum **2001 bis 2005** sowie **Säumniszuschlag** nach der am 7. Dezember 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft, in der Folge AT bzw Bw abgekürzt, ist eine 100%ige Tochter einer Schweizer Kapitalgesellschaft, in der Folge CHM abgekürzt. Handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw mit einem in Österreich verrichteten Arbeitspensum von zwei bis drei Tagen pro Woche ist X, im folgenden GF abgekürzt. Der GF hat einen österreichischen Zweiwohnsitz und ist demzufolge in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 EStG, [§ 26 BAO](#)). Er ist in der Schweiz ansässig im Sinne des mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens und übt auch dort als Dienstnehmer des Mutterunternehmens (in der übrigen Arbeitszeit) eine berufliche Tätigkeit aus. Den gesamten Lohn erhält X vom Schweizer Mutterunternehmen. Die Schweizer Mutter

verrechnet der österreichischen Tochter die Lohnanteile, welche auf die Geschäftsführertätigkeit bei der Bw entfallen weiter.

Strittig ist, ob die Bw hinsichtlich jener Beträge, die ihr von ihrer Mutter für die Führung der Geschäfte durch X in Rechnung gestellt werden, zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer verpflichtet ist und ob die in diesem Zusammenhang festgesetzten Säumniszuschläge im Gesetz Deckung finden.

Im Rahmen einer **Prüfung der Lohnabgaben** vertrat der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt folgenden Standpunkt: „Die Geschäftsführerbezüge für den in der Schweiz wohnhaften GFX sind gemäß [Artikel 15 DBA CH](#) in Österreich steuerpflichtig. Einkünfte von Gesellschafter-Geschäftsführern sind aufgrund eines Verständigungsverfahrens mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft unabhängig von der Höhe der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nach Artikel 15 (unselbständige Tätigkeit) zu beurteilen (AÖFV 153/1992). Diese Vereinbarung ist auch in der BMF-Anfragebeantwortung (EAS 2758) vom 9.8.2006 zitiert (siehe SWI 2006/501). Danach ist der Ort der Tätigkeit maßgebend. Diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH für GmbH-Geschäftsführer, wonach am Sitz der GmbH der Ort der Tätigkeit ist, wird unter EAS 0109 angeführt. Im vorliegenden Fall ist der Geschäftsführer Herr x an 2 bis 3 Tagen in der Woche in Ö tätig und verfügt über ein eigenes Büro. Bei Entsendungen von Arbeitnehmern ist Artikel 15 Z 2 maßgebend. Da wie oben angeführt die Schweizer Muttergesellschaft in Österreich über eine feste Einrichtung (Büro) verfügt, kommt diese Ausnahmebestimmung nicht zum Zug. Daher hat nach Artikel 15 Z 1 Österreich im vorliegenden Fall das Besteuerungsrecht. Auf EAS 574 und 1431 wird auch diesbezüglich hingewiesen.“

Die Bw erhob **Berufung**. In ihr führte sie sinngemäß aus, sie sei eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht und habe ihren Sitz in Ö. Ihr handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer (in der Folge GF abgekürzt) sei X mit einem Arbeitspensum von 2-3 Tagen. Der Geschäftsführer sei Schweizer Staatsbürger. In der Schweiz bewohne er auch ständig mit seiner Ehefrau eine 5.5-Zimmerwohnung. In den Streitjahren habe er auch alle Einkünfte aus beruflichen Tätigkeiten in der Schweiz versteuert. Aufgrund seiner Tätigkeit als GF der Bw habe er in Österreich einen Nebenwohnsitz begründet. Die in Österreich angemietete 2-Zimmer-Wohnung werde von ihm nur zum Übernachten gebraucht, um nicht an den 160 km entfernten Schweizer Hauptwohnsitz zurückfahren zu müssen, wenn er im Dienste und Interesse der österreichischen Gesellschaft beschäftigt sei. X arbeite seit 1977 in verschiedenen Positionen für die Schweizer Muttergesellschaft bzw für deren Rechtsvorgängerinnen. Die Schweizer Muttergesellschaft sei die Arbeitgeberin von X. Mit ihr habe X eine Gehaltsvereinbarung abgeschlossen. Sie sei auch

verantwortlich für die monatlichen Lohnzahlungen, für die Abrechnung mit der staatlichen Sozialversicherung und der betrieblichen Pensionskasse. Sie trage das Risiko im Nichtleistungsfall. Ihr obliege das Kündigungsrecht. Der GF müsse allfällige Meinungsverschiedenheiten über die Grundsätze dieser Anstellung mit der Schweizer Muttergesellschaft austragen. Bestandteil der aktuellen arbeitsvertraglichen Vereinbarung sei auch, dass X an 2-3 Tagen der österreichischen Tochter als GF mit allen Kompetenzen betreffend die Führung der Geschäfte überlassen werde. Bezüglich des operativen Geschäfts der österreichischen Tochter sei X seitens der Schweizer Mutter dementsprechend autonom. Er entscheide selbständig und im ausschließlichen Interesse der österreichischen Tochtergesellschaft. Für die Arbeitskraftüberlassung habe die Schweizer Mutter der österreichischen Tochter in den Streitjahren jene Lohnanteile verrechnet, für welche die Bw zur Haftung herangezogen worden sei.

X habe die Funktion des gewerberechlichen und handelsrechtlichen Geschäftsführers der AT 1998 und 2004 im ausschließlichen Interesse der österreichischen Tochter übernommen. Auch habe er keine Assistenzfunktion in Österreich für die CHM ausgeübt. Einzig die Treuepflichten gegenüber der Schweizer Alleingesellschafterin hätten aufgrund zwingenden Gesellschaftsrechtes weithin bestanden. Als Gegenleistung für die Arbeitskräfteüberlassung habe CHM der AT den auf die Tage der Gestellung entfallenden Anteil des an X in der Schweiz ausbezahlten und dort auch zur Gänze versteuerten Lohnes in Rechnung gestellt.

In der Zeit, in welcher die CHM der AT die Arbeitskraft des GF überlasse, benutze dieser einen Raum in einem von der AT angemieteten Bürogebäude. Dieses Büro werde zusätzlich von den Angestellten der AT als Sitzungszimmer benutzt bzw. auswärtigen Personen – wie dem Lohnsteuerprüfer – als Arbeitsraum zur Verfügung gestellt, wenn X nicht anwesend sei.

Neben seiner Tätigkeit für die Bw habe X in den Streitjahren zu 50% auch direkt für die CHM gearbeitet. Diese Arbeitsleistung habe aber in keinem Zusammenhang mit der GF-Tätigkeit für die Bw gestanden.

In rechtlicher Hinsicht sei zu beachten: X habe seinen Lebensmittelpunkt in der Schweiz. Dort lebe er seit 25 Jahren zusammen mit seiner Ehefrau, dort seien seine Kinder aufgewachsen, von dort gestalte er seine freizeitlichen und sozialen Aktivitäten. In seiner kleinen Mietwohnung verbringe er hingegen nur dann die Abend- und Nachtstunden, wenn er seiner GF-Funktion im Interesse der Bw nachkomme.

Die CHM sei unabhängig von ihrer 100%igen Beteiligung an der Bw in der Schweiz ansässig. Sie hafte gegenüber X für dessen gesamten Lohn und nicht nur für den Schweizer Anteil.

Nach [Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz](#) dürften die Vergütungen, welche der in der Schweiz ansässige X für seine in Österreich ausgeübte unselbständige Arbeit bezogen habe, nur in der Schweiz besteuert werden, wenn drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien. Zum Ersten dürfe sich der Empfänger der Vergütungen während eines Steuerjahres nicht länger als 183 Tage in Österreich aufgehalten haben. Zum Zweiten müssten die Vergütungen von einem Arbeitgeber bezahlt werden, der nicht in Österreich ansässig sei. Und zum Dritten dürften die Vergütungen nicht von einer österreichischen Betriebsstätte des Schweizer Arbeitgebers getragen werden.

All diese Voraussetzungen lägen vor: Unbestritten sei, dass der GF (nur) an 2 – 3 Tagen je Woche in Höchst tätig gewesen sei. Die CHM sei (alleinige) Arbeitgeberin von X, sie hafte für den gesamten Lohn, trage die Verantwortung für die AHV/IV- und BVG-Abrechnung, entscheide über eine allfällige Entlassung und/oder über das Ende der Arbeitskraftüberlassung, entspreche den Urlaubsansprüchen von X. Entgegen den Prüfungsfeststellungen verfüge X in Ö jedoch nicht über ein eigenes Büro, sondern lediglich über einen ihm nur für seine Anwesenheit vorbehaltenen Arbeitsplatz, bestehend aus Stuhl, Tisch, Telefon und PC, auf welchem sich grundsätzlich jeder Angestellte von AT einwählen könnte. In der übrigen Zeit werde der Raum als Sitzungssaal der AT verwendet. Die AT habe der Schweizer Mutter auch nie einen Mietanteil für die Überlassung des von ihr angemieteten Raumes in Rechnung gestellt. Die CHM habe über den Raum in keiner Weise verfügt, ihn nicht inne gehabt. Dort sei auch weder ganz noch teilweise eine geschäftliche Tätigkeit von CHM ausgeübt worden. Denn X erbringe trotz ausschließlichen Arbeitsvertrag und Lohnbezug mit und von der CHM mit seiner GF-Tätigkeit in Ö keine Assistenzleistung im Interesse der Schweizer Muttergesellschaft. X werde in Österreich ausschließlich im Interesse der AT tätig und sei in seiner Entscheidungsfindung gegenüber der entsendenden schweizerischen Alleingesellschafterin unter Ausnutzung der gesetzlichen Möglichkeiten autonom. Die CHM habe sich nur zur Bereitstellung einer Arbeitskraft mit entsprechender Qualifikation verpflichtet, schulde jedoch keinen bestimmten Erfolg, hafte nicht für ein gewisses Werk. Das Gefahrenrisiko trage daher ausschließlich AT. Es liege also eine passive Arbeitskraftüberlassung durch CHM zu Gunsten der AT vor. Damit stützten sich die angefochtenen Bescheide auf unrichtige Feststellungen. Sie seien mangels eines österreichischen Besteuerungsanspruchs aufzuheben.

Im Rahmen des **zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens** wurde die Bw mit **Vorhalt vom 12.5.2011** um Beibringung folgender Unterlagen ersucht: Vereinbarung zwischen der CHM und der AT über die Arbeitskraftüberlassung, Arbeits- bzw Dienstvertrag zwischen der CHM und X samt allfälligen Zusätzen, Auslandsentsendungsauftrag von CHM an X, Beschluss über die Bestellung von X zum handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführer der Bw

sowie Mietvertrag über die Anmietung des österreichischen Zweitwohnsitzes für X. Außerdem wurde die Bw um eine Stellungnahme zu einer E-Mail der Luzerner Steuerverwaltung ersucht, die vom Finanzamt dahingehend gedeutet wurde, dass die österreichischen Geschäftsführerbezüge seitens der Schweizer Steuerverwaltung abkommenskonform nicht besteuert worden sind.

Als Beilage zur **Vorhaltsbeantwortung vom 6.6.2011** übermittelt die Bw eine Kopie des Umlaufbeschlusses vom 22.3.2004, mit welchem die CHM für die AT als Vertreterin deren gesamten Stammkapitals X zum Geschäftsführer bestellte. Erläuternd bzw ergänzend führte die Bw sinngemäß aus: Weitere schriftliche Unterlagen existierten nicht bzw würden nachgereicht. Das Finanzamt Bregenz interpretiere das Schreiben der Schweizer Steuerverwaltung falsch. Die Löhne von X seien vollumfänglich in der Schweiz besteuert worden. Eine entsprechende Bestätigung der Luzerner Steuerverwaltung sei angefordert worden und werde - sobald verfügbar - vorgelegt. Im Übrigen wiederholte die Bw eingehend ihren bereits dargelegten Standpunkt.

Mit **Vorhalt vom 7.6.2011** bat die Rechtsmittelbehörde die Bw, die angeforderten Unterlagen nachzureichen, mit dem Hinweis, dass nach Meinung der schweizerischen und der österreichischen hierarchisch organisierten Finanzverwaltungen die Personalgestellung im internationalen Konzern fremdverhaltenskonform zu erfolgen habe und deren Anerkennung eindeutige vertragliche Vereinbarungen voraussetze.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 6.7.2011** übermittelte die Bw der Berufungsbehörde in Ablichtung einen Arbeitsvertrag, abgeschlossen zwischen CHM-RV und X vom 10.11.1995, einen Arbeitsvertrag, abgeschlossen zwischen CHM und X vom 7.10.2003, einen Mietvertrag über die Anmietung des österreichischen Zweitwohnsitzes, einen Meldezettel vom 7.4.2000, eine Arbeitsbestätigung von CHM-RV vom 2.9.1998, Rechnungen von CHM an die Bw über die Weiterverrechnung der Personalkosten von X sowie eine E-Mail-Bestätigung der Gemeinde Y, dass X mit seiner Ehefrau alle Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vollumfänglich in der genannten Gemeinde versteuere. Ergänzend teilte die Bw mit, ein schriftlicher Entsendungsvertrag bzw eine schriftliche Vereinbarung zwischen CHM und der Bw gebe es nicht. Dies sei bereits im Zuge der Betriebsprüfung offen gelegt worden. Da im Arbeitsvertrag von X als Arbeitsort Höchst auch mitbestimmt worden sei und der Arbeitnehmer zur Befolgung der Anweisungen des Arbeitgebers verpflichtet sei, sei über die Entsendung kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden. Dies sei aus Sicht von X nicht notwendig erschienen, zumal es entsprechende mündliche Absprachen gegeben habe. Im Übrigen sei eine Arbeitsbestätigung der CHM ausgestellt worden, wonach X seine Tätigkeit auch in Höchst ausübe. Aus der Arbeitsbestätigung und den vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass eine passive

Arbeitskraftüberlassung vorliege. Ein Anstellungsvertrag mit AT sei nicht abgeschlossen worden und könne auch nicht vorgelegt werden.

Mit **E-Mail vom 8.7.2011** wurde die Vertreterin der Bw gebeten, die Besteuerung der gesamten Einkünfte von X unter Bekanntgabe der konkreten Einkunftshöhe nachzuweisen sowie jene Unterlagen vorzulegen, die im Arbeitsvertrag unter dem Punkt „Arbeitsbedingungen“ angeführt sind.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 19.10.2011** übermittelte die Bw folgende, im Anstellungsvertrag vom 1.1.2004 unter dem Punkt *Anstellungsbedingungen* angeführten Unterlagen: Allgemeine Anstellungsbedingungen (gültig ab. 1.1.2004), Ergänzung zu den Anstellungsbedingungen Version 1.1.04, Bonusreglement Nonsales, Spesenreglement (allgemein), wirksam ab 1.1.2006, Spesenreglement Zusatz für Kader, ebenfalls wirksam ab 1.1.2006, sowie Spesenreglement Nonsales, wirksam ab 1.8.2006. Die Bw wies darauf hin, dass sie möglichst aktuelle Unterlagen herausgesucht habe. In ihnen seien allerdings gewisse Arbeitsbedingungen wie Gehaltserhöhungen nicht angepasst worden. Weiters teilte sie mit, es sei ihr leider nicht möglich gewesen, den Steuerbescheid von X vorzulegen. Der Genannte habe sich gegen eine Offenlegung seiner wie auch seiner Gattin gesamter Einkommens- und Vermögensverhältnisse gewendet. Als gleichwertigen Ersatz seien die ebenfalls vorgelegten Lohnausweise in Kombination mit einer Bestätigung der Schweizer Steuerverwaltung vom 20.8.2011 anzusehen. Aus ihnen gehe hervor, dass X alle von der CHM erhaltenen Vergütungen, sohin auch jene für die Entsendung nach Österreich, in der Schweiz versteuert habe. Im Übrigen werde die Auffassung vertreten, dass die Schweizer Steuerbescheide von X für die zu beurteilende Rechtsfrage unerheblich seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat die Bw als Arbeitgeberin unter Berufung auf § 82 EStG für Lohnabgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung von X als Geschäftsführer der Bw herangezogen. Die Rechtmäßigkeit dieser von der Bw (anknüpfend an den Ausführungen im erstinstanzlichen Prüfungsbericht) im Wesentlichen unter Berufung auf die ausführlich begründete Nichtanwendbarkeit der Ausnahmeregelung von [Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz](#) bekämpften Maßnahme setzt voraus, dass die Bw hinsichtlich der der Höhe nach nicht strittigen Vergütungen als Arbeitgeberin anzusehen ist. Dabei handelt es sich um eine Frage, die nicht einfach zu beantworten ist (Lang, SWI 3/2011, 105).

Arbeitgeber ist nach [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#), wer Arbeitslohn ausbezahlt. Nach § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft

schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Auch dba-rechtlich betrachtet, gilt im hier maßgeblichen Zusammenhang durchaus Vergleichbares (Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 276, 277): *„Die wesentlichen Merkmale der selbständigen Tätigkeit sind nach hA die Unternehmerinitiative sowie das Unternehmerrisiko. Das bedeutet, dass die spiegelbildliche Betrachtung dieser Wesensmerkmale, dh Weisungsgebundenheit, Aufsicht und Kontrolle durch den Arbeitgeber sowie fehlende Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos, auf eine unselbständige Tätigkeit hindeuten. Demnach ist Arbeitgeber, wer ein Recht auf ein Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Auch die Weisungsunterworfenheit und die Umstände, dass die Arbeit in Einrichtungen, die unter Kontrolle und Verantwortung des Arbeitgebers stehen, verrichtet wird und der Arbeitnehmer die Werkzeuge und das Material zur Verfügung gestellt bekommt, deuten auf ein Arbeitsverhältnis hin“*. Oder (Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 133): *„Demnach ist Arbeitgeber derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und dessen Weisungen er zu folgen hat.“*

Die Bw brachte mehrfach vor, Arbeitgeberin von X sei auch hinsichtlich jener Vergütungen, die auf die Führung der Geschäfte der Bw entfallen, die CHM. Dies deshalb, weil sie über die Höhe der gesamten Bezüge von X entscheide, weil sie mit X die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen habe, über die Teilnahme an Erfolgs- und Mitarbeiterprogrammen entscheide, das Risiko der Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trage, mit entsprechenden Pensions- und Abfertigungsansprüchen belastet werde, über das Urlaubsausmaß entscheide, den Arbeitnehmer nach Ende der Entsendungszeit behalte, ihr das Kündigungsrecht zustehe und ihr Recht auf die Kündigung anwendbar sei, weil mit ihr (gerichtliche) Meinungsverschiedenheiten auszutragen seien und sie auch für Sozialversicherungsbelange zuständig sei.

Träfe dieses Vorbringen zu, wäre also die zu beurteilende Causa als Regelfall einer Arbeitskräfteüberlassung einzustufen, dann wäre derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der einen Arbeitnehmer dem Dritten überlässt und entlohnt und nicht derjenige, in dessen Betrieb die Arbeitskraft eingesetzt wird (Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 47 Rz 4). Diesfalls wäre also die Bw nicht Arbeitgeberin von X mit der Folge, dass ihre Haftungsanspruchnahme mangels Arbeitgebereneigenschaft gesetzlich nicht gedeckt wäre, weshalb der Berufung stattzugeben wäre.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 27.10.1987, 85/14/0010, und 19.12.2002, 99/15/0191) ist in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung der Beschäftigte in rein innerstaatlicher Beurteilung ausnahmsweise dann als Arbeitgeber anzusehen, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Beschäftigten eingegliedert ist. Die Frage, wem das Weisungsrecht zusteht und wer die Arbeitslöhne wirtschaftlich trägt, ist nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen (ecolex 1994, 421; Doralt, EStG⁶, § 47 Tz8). Auch wenn die strittige Frage allein nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen ist, erlaubt und gebietet [§ 21 BAO](#) bei der Beurteilung des Berufungsfalles die Bedachtnahme auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, weshalb nach Überzeugung des Senates im gegebenen Zusammenhang dem Arbeitgeberbegriff auch ein wirtschaftlich geprägtes Verständnis im Sinne des OECD-Kommentars (vgl. SWI 3/2011, 105) beizumessen ist, wobei freilich die im abkommensrechtlichen Zusammenhang nicht unbedeutende Frage der Qualifikation durch die Schweiz gegenständlich ohne Belang ist (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107), worauf die Bw zurecht hingewiesen hat. Aus diesem Grund ist es für die Beurteilung der Arbeitgeberbereignschaft auch von Bedeutung, inwieweit die erbrachte Leistung einen wesentlichen Bestandteil der Unternehmenstätigkeit des Leistungsempfängers darstellt, welches Unternehmen Verantwortung und Risiken für die Arbeitsergebnisse der natürlichen Person trägt, wer die Leistungserbringung kontrolliert, wer die nötigen Arbeitsmittel zur Verfügung stellt, wer zu disziplinarrechtlichen Maßnahmen berechtigt ist (Bendlinger, Auslandsentsendungen², 122).

Nach Überzeugung des Senates liegt gegenständlich eine Ausnahmekonstellation vor, in der dem beschäftigenden Unternehmen Arbeitgeberbereignschaft zukommt. Dies aus folgenden Gründen:

Zunächst einmal ist zu bedenken, dass es sich bei der behaupteten Gestellung um eine solche innerhalb des **Konzerns** handelt, konkret um eine zwischen der nicht gewerblich als Arbeitskräfteüberlasserin tätigen Muttergesellschaft und deren 100%igen Tochter. Im Hinblick auf den bei solchen Nahebeziehungen fehlenden natürlichen Interessengegensatz fordern daher Lehre und Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen verflochtenen Gesellschaften, dass sie formal und inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten. Nun steht aber für den Berufungssenat zweifelsfrei fest, dass die behauptete Gestaltung (wonach der Dienstnehmer eines Schweizer Unternehmens bei unveränderten Bezügen, aber völlig neuem Aufgabengebiet, ohne schriftliche Regelung der Spesenfrage, ohne schriftliche Regelung der Gehaltsfragen, zum Teil ins österreichische Ausland entsendet worden sein soll, mit der Verpflichtung, dort einen Zweitwohnsitz zu begründen und eine Tochtergesellschaft als handels- und gewerberechtlich verantwortlicher Geschäftsführer zu

leiten) ungewöhnlich ist und daher einwandfrei nachzuweisen wäre. Insoweit teilt der Berufungssenat die Rechtsauffassung der schweizerischen und österreichischen hierarchisch organisierten Verwaltungsbehörden (vgl. BMF 18.1.2000, 04 4282/3-IV/4/00; AÖFV 34/2000; ÖStZ 2000, 95). Denn wenn über derart wichtige dienstvertragliche Fragen (wie Dauer der Entsendung, exakte Dauer der Teilzeitbeschäftigung, neue Aufgaben, Freistellung von alten Aufgaben, Spesen, Vergütungsansprüche) keine schriftliche Fixierungen vereinbart werden, fehlt es nach Überzeugung des Senates den Vertragspartnern an der erforderlichen Ernsthaftigkeit und dem (angeblich) Vereinbartem an Bestandskraft. Die zwischen den Vertragsstaaten akkordierte Beurteilung ist im Übrigen einfach zu handhaben und hat nach Überzeugung des Senates auch deshalb ein besonderes Gewicht, weil dadurch eine inkonsequente, Rosinen pickende Problembewertung vermieden wird. Oder mit anderen Worten: Es wird dadurch sichergestellt, dass Entsendungen grundsätzlich unabhängig davon immer gleich, nämlich richtungsunabhängig, beurteilt werden, ob die Arbeitskraft „ex-“ oder „importiert“ wird.

Zu diesem Ergebnis gelangt man auch, wenn man bedenkt, dass der Anstellungsvertrag im Normalfall zwischen der **Gesellschaft** und dem **Geschäftsführer** abgeschlossen wird. Eine Drittanstellung ist also lediglich die Ausnahme, wenngleich eingeräumtermaßen im Konzern von einiger Bedeutung (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 15 Rn 20). Unter Bedachtnahme auf den inner- wie zwischenstaatlich jedenfalls hinsichtlich der Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (ÖStZ 2007, 137) geltenden und damit auch im gegebenen Zusammenhang zumindest indirekt relevanten Fremdverhaltensgrundsatz (Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 1410) wäre es die Aufgabe der Bw gewesen, die Drittanstellung des Geschäftsführers als an sich unüblich nachzuweisen.

Die als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 6.7.2011 vorgelegten Unterlagen erfüllen aus folgenden Gründen die postulierten Voraussetzungen **nicht**: Im Arbeitsvertrag vom 10.11.1995 werden als Arbeitsort „Zürich und Höchst“ und als Tätigkeitsbereich „Teamchef Technik Höchst“ angeführt. Laut Schlussbestimmung dieses Vertrages bedürfen vertragliche Abänderungen der Schriftform. Dieser Vertrag betrifft also nicht die Streitjahre und hat auch nicht die Tätigkeit als GF zum Gegenstand. Im Vertrag vom 7.10.2003 wurde mit Wirksamkeit vom 1.1.2004 zwischen der CHM und X als Funktion „Head Region Austria“ und als Arbeitsort (allein) „Zürich-Zollstraße“ bei einem Beschäftigungsgrad von 100% vereinbart. Da in diesem Vertrag nur von einem Schweizer Arbeitsort die Rede ist, fehlt auch ihm die Eignung, die behauptete Entsendung zu belegen. Im Schreiben vom 2.9.1998, das also in zeitlicher Hinsicht zwischen den beiden Verträgen, erheblich vor den Streitjahren, vermutlich im Zusammenhang mit der Bestellung zum gewerberechtlichen GF der Bw ausgestellt worden ist, bestätigt die CHM-RV, dass X seine Tätigkeit als Teamchef Technik bis jetzt in unserer

Geschäftsstelle in Höchst ausübte und ab 1.1.1999 die Funktion als neuer Regionaldirektor der Bw innehatte. Entgegen dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.7.2011 ist in der Bestätigung keine Rede davon, dass X seine berufliche Tätigkeit „auch“ in Höchst ausübt. Mangels entsprechender Angaben über von X zu verrichtende GF-Tätigkeiten, konkrete Arbeitszeiten und Arbeitsort sowie im Hinblick auf die bereits erwähnten, anderslautenden früheren bzw. späteren Vertragsabschlüsse vermag der Senat auch in dieser Bestätigung keinen eindeutigen Nachweis für die behauptete Entsendung zu erblicken, wozu noch kommt, dass eine einseitige Bestätigung gegenüber einem zweiseitigen schriftlichen Vertrag ohnedies von geringerem Beweiswert ist. Die vorgelegten Unterlagen sind also, wie sich gezeigt hat, widersprüchlich. Hinsichtlich der von X ausgeübten Funktion des Geschäftsführers der Bw wie auch hinsichtlich des Arbeitsortes von X bestätigen sie jedenfalls nicht die behauptete funktionsbezogene und partielle Entsendung von der CHM an die Berufungswerberin. (Hinzu käme zweierlei: Wäre CHM entgegen der hier vertretenen Überzeugung die Arbeitgeberin von X auch hinsichtlich dessen Einkünfte als Geschäftsführer der AT, so schiene es auf Grund der Bestätigung vom 2.9.1998 in hohem Maße fraglich oder zumindest würdig einer Überprüfung, ob sich X wirklich weniger als 183 Tage im Inland aufgehalten hat. Zum anderen spräche die Formulierung „unsere Geschäftsstelle in Höchst“ für die Annahme, dass das Schweizer Unternehmen in Höchst eine Betriebsstätte unterhielt.) Und auch die Unterlagen, welche als Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung vom 19.10.2011 vorgelegt worden sind, sind nicht geeignet, die behauptete Entsendung nachzuweisen. Im Gegenteil: Auch aus ihnen ist zu schließen, dass derart weitreichende Änderungen des Dienstvertrages (wie die partielle Entsendung in die Geschäftsführung eines ausländischen Tochterunternehmens durch das Mutterunternehmen samt den entsprechenden bzw. allfälligen Auswirkungen auf Arbeitsort, Arbeitszeit, Gehalt, Spesen und verpflichtende Wohnsitznahme im Ausland) entsprechender schriftlicher Abmachungen bedurft hätten (Anstellungsbedingungen: *„Abweichende Vereinbarungen bedürfen schriftlicher Abmachungen.“* Spesenreglement: *„Als Arbeitsort gilt, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wurde, der Ort des betreffenden Geschäftssitzes. Besondere Arbeitsorte werden vertraglich festgelegt, sofern der Schwerpunkt der Tätigkeit des Mitarbeitenden außerhalb des Geschäftssitzes liegt.“*). Schließlich wird darauf hingewiesen, dass es für den Abschluss eines schriftlichen Entsendungsvertrages zwischen Mutter- und Tochterunternehmen nicht den geringsten Hinweis gibt.

Sodann ist zu beachten, dass unbestrittenermaßen letztendlich die Bw alle Lohnaufwendungen wirtschaftlich getragen hat und auch weiterhin trägt, die mit der Geschäftsführung durch X verbunden sind. In diesem Zusammenhang ist einzuräumen, dass der Lohn zwar seitens der CHM zum Teil vorfinanziert und ausbezahlt wurde, was üblicherweise ein Indiz für deren Arbeitgebereigenschaft darstellt. Allerdings darf die

Zuordnung des Besteuerungsrechtes an Arbeitslöhnen nicht von der Zufälligkeit abhängen, wer im Konzern den Lohn auszahlt. Relevant kann nur sein, welchem Unternehmen der Lohnaufwand funktional zuzuordnen ist (Bendlinger, Arbeitsentsendungen², 146). Indem aber die strittigen Lohnaufwendungen vom Schweizer Mutterunternehmen an die österreichische Tochter verrechnet worden sind, kann es hinsichtlich der funktionalen Zuordnung des Lohnaufwandes an die zur Haftung herangezogene österreichische Tochter keinen ernsthaften Zweifel geben. Auch dieser Umstand spricht letztlich für die Arbeitgeberbereignschaft der Bw (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 82 Tz 15).

Von besonderer Bedeutung ist, dass X zum Geschäftsführer von der CHM in deren Eigenschaft als Gesellschafterin der österreichischen Bw bestellt worden ist. Er übt diese Funktion im Dienste und ausschließlichen Interesse der AT aus (Berufungsausführungen). Dabei hatte er die Weisungen der CHM **als Gesellschafterin der Bw** zu befolgen (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 15 Rn 28). Oder um es mit den Worten der Bw zu sagen (Seite 4 unten der Berufung bzw Seite 11 des Vorlageantrags): *„Betreffend die Arbeit für die AT hatte X mit der CHM weder Kontakt, noch übte er für diese in Österreich irgendwelche Assistenzfunktionen aus. Als damaliger gewerberechtlicher Geschäftsführer vertrag OH – wie aktuell X - ausschließlich die Interessen der AT und instruierte in diesem Sinn auch X bei dessen technischen Arbeit in Österreich.“* „X wird in Österreich im ausschließlichen Interesse der AT tätig und ist in seiner Tätigkeit gegenüber der entsendenden Alleingesellschafterin im gesetzlich möglichen Höchstmaß autonom. Einschränkungen können sich höchstens aus gesetzlichen Treupflichten des Geschäftsführers der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern ergeben.“ Als GF der Bw traf X die Pflicht für ein rechtmäßiges Verhalten eben dieser Gesellschaft Sorge zu tragen (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 25 Rn 7). Der praktische Schwerpunkt seiner Tätigkeit als GF der Bw lag und liegt in der fachlich einwandfreien Leitung ebendieser österreichischen Gesellschaft (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 25 Rn 10). Niemand anderer als die Bw selbst wurde durch das rechtsgeschäftliche Handeln ihres GF unmittelbar berechtigt und verpflichtet. Erfolg und Misserfolg seiner Tätigkeit als GF kamen zunächst der Bw zugute bzw belasteten sie als erstes. Als GF der Bw wird er von niemand anderem als deren Gesellschafterin überwacht (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 35 Rn 29) und würde er auch vom (konkret freilich nicht erforderlichen) Aufsichtsrat der Bw überwacht ([§ 30j GmbHG](#)). Er ist bzw war für ein allfälliges im Rahmen der Geschäftsführung gesetztes Fehlverhalten in erster Linie der von ihm geführten Gesellschaft (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 10 Rn 28) und zum Teil deren Gläubigern gegenüber verantwortlich (§§ 10 Abs. 4, 25 Abs. 2, 26 Abs. 2, 64 Abs. 2, 74 Abs. 4, [122 GmbHG](#), § 9 Abs. 1 BAO). Würde die Verbindung (finanzielle Verflechtung) zwischen der CHM und der AT gekappt und veräußerte die CHM ihre Anteile an der AT, dann führte dies für sich

für den GF zu keiner Änderung der aufgezeigten Konstellation betreffend Haftung, Risiko, Eingliederung, Unternehmenserfolg, Kontrolle und Verantwortung. Dies zeigt, dass die Rolle der Schweizer Muttergesellschaft im gegebenen Zusammenhang nachrangig bzw. austauschbar ist. Der Bezug zur inländischen Gesellschaft ist stärker und steht eindeutig in Vordergrund.

Unbestritten auf Grund des Berufungsvorbringens und der Prüferfeststellungen ist, dass sich X zur Führung der Geschäfte der Bw in Österreich aufhält (vgl. GPLA-Bericht), wobei nach der Arbeitsbestätigung vom 2.9.1998 X sogar ausschließlich in Höchst arbeitet. Hier verfügt er über einen Zweitwohnsitz, weshalb er auch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (Gleichstellungsbescheid vom 2.10.1998; ZMR-Abfrage vom 13.4.2007). Im Unternehmen der Bw steht ihm – wann immer er anwesend ist – ein Büro zur Verfügung, das er auch nutzt (Berufung Seite 5). Die Arbeit des GF vollzieht sich in Räumen, die unter der Kontrolle und Verantwortung der Bw stehen (SWI 3/2011, 105 ff). Damit wurden ihm aber von der Bw auch die für die GF notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen der Bw ergibt sich aus der Funktion als GF der Bw. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (VwGH 30. Oktober 2001, 2001/14/0071, und 17.12.2001, 2001/14/0194).

Eine GmbH kann als juristisches Kunstgebilde nur durch natürliche Personen handeln. Beim Geschäftsführer handelt es sich also um ein notwendiges Organ einer GmbH (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 15 Rn 5ff). Während die Bw ohne GF also gar nicht handlungsfähig wäre, zählt die Gestellung von Arbeitskräften bzw die Führung der Geschäfte von Tochtergesellschaften nicht zum Geschäftszweck der CHM. Laut Handelsregistrauszug lautet deren Zweck wie folgt: „Gegenstand X erbringt die GF-Leistungen daher klar in erster Linie für die Bw und erst in zweiter Linie für deren Schweizer Mutter. Oder mit anderen Worten: Zur Führung ihrer Geschäfte bedarf die Bw eines GF. Er ist ein wesentlicher, geradezu unverzichtbarer Bestandteil für die Entfaltung einer Unternehmenstätigkeit durch die Bw. Hingegen ist die Gestellung von Arbeitskräften bzw die Führung der Geschäfte eines Tochterunternehmens lediglich optional bzw fakultativ und damit unwesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit der CHM.

Angesichts obiger Überlegungen tritt nach Überzeugung des Senates in den Hintergrund, dass zwischen der Bw und X aus Anlass dessen Betrauung mit der Führung der Geschäfte der Bw,

was notwendigerweise mit einer entsprechenden Entlastung bzw Freistellung von seinen bisherigen Dienstpflichten verbunden war, formell kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen worden ist. Dies umso mehr, als es hierfür keiner besonderen Form bedarf (Koppensteiner, GmbH-Gesetz², § 15 Rn 20). Angesichts der bestehenden Verflechtungen und dem fehlenden Interessengegensatz wurde dies offensichtlich nicht für notwendig erachtet und entsprach die Vorgangsweise verwaltungsökonomischen Prinzipien. Die formlose Anstellung im Rahmen eines den Normalfall darstellenden Vertrages zwischen der bf Gesellschaft und dem GF hat jedenfalls die größere Wahrscheinlichkeit für sich als eine ebenfalls formlose, aber erheblich unüblichere Drittanstellung. Dies – nämlich die Wertung als Nachrangig - gilt auch für die Wahrnehmung pensions- und sozialversicherungsrechtlicher Belange durch die CHM (vgl. auch Bescheinigung der AHV-Ausgleichskasse über die anzuwendenden Rechtsvorschriften). Nahezu für bedeutungslos sieht der Senat im gegebenen Zusammenhang die Anwendbarkeit des schweizerischen Arbeitsrechtes auf das gesamte Dienstverhältnis von X an. Dies deshalb, weil die Regelung dieser Frage zwischen den Parteien grundsätzlich frei disponibel ist (vgl. Zehetner, UFSaktuell 1/2007, 9).

Das Gesamtbild der Verhältnisse betrachtend hat sich gezeigt, dass X in Bezug auf die von ihm erbrachten GF-Tätigkeiten für die Bw jedenfalls erheblich stärker in deren Organismus als in den der CHM eingegliedert ist, dass er auch ungleich direkter bzw stärker den Weisungen derer Gesellschafter als jemandes anderen unterworfen ist. Mit anderen Worten bedingt dies die Feststellung, dass wirklicher Arbeitgeber von X hinsichtlich dessen Tätigkeit als GF der Bw die Nutznießerin dieser Arbeit, die Gestalterin und Überwacherin der Arbeit, also die Bw war und ist. Eine Gestellung, wie sie von der Bw behauptet wurde, konnte nicht festgestellt werden bzw wurde nicht nachgewiesen. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Arbeitgebereigenschaft der Bw im Ergebnis bejaht.

Der Senat vermag auch nicht zu erkennen, dass das Finanzamt vom in § 82 eingeräumten Ermessen unzutreffend Gebrauch gemacht hat. Dabei verkennt der Senat nicht, dass insbesondere drei Gründe für eine Abstandnahme von der Haftungsanspruchnahme im Sinne von Billigkeitserwägungen angeführt werden könnten. Dies sind zum Ersten die Schwierigkeit der strittigen Frage, zum Zweiten inkonsequente Beurteilungen und Strategien durch die Verwaltungspraxis (SWI 3/2011, 105ff) und zum Dritten der Umstand, dass der GF die strittigen Lohnteile in der Schweiz versteuert haben dürfte. Die beiden ersten Gründe werden aber dadurch relativiert, dass es die Bw unterlassen hat, die strittigen Fragen mit dem Lohnsteuerfinanzamt abzuklären (§ 90 EStG) und für eine klare Dokumentation der maßgeblichen Verhältnisse durch entsprechende schriftliche Verträge zu sorgen. Das dritte Billigkeitsargument ist insofern zu relativieren, als der gewünschte eindeutige Nachweis für die steuerliche Erfassung der GF-Bezüge in der Schweiz nicht erbracht worden ist und dass nach

dem ausdrücklichen Wortlaut des § 82 zweiter Satz EStG sogar eine Veranlagung des Arbeitnehmers einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegensteht. Andererseits sprechen die steuerlichen Auswirkungen (Nachzahlung laut Prüfungsbericht 162.793,57 €) sowie die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtmäßigkeit der Verwaltung, aber auch die Überlegung für die Ermessensübung im Sinne des Vorrangs von Zweckmäßigkeitsgründen, dass grenzüberschreitende Konstellationen nicht der Erzielung von Wettbewerbsvorteilen dienen sollen.

Zusammenfassend war die Berufung als unbegründet abzuweisen, da entgegen dem Vorbringen der Bw nicht festgestellt werden konnte, dass zwischen der CHM und der AT eine Entsendung von X vertraglich vereinbart und auch tatsächlich durchgeführt worden wäre. Hingegen wurde festgestellt, dass X im hier strittigen Zusammenhang und Umfang gehalten war, die Weisungen der österreichischen Gesellschaft bzw. deren Gesellschafterin zu befolgen. X war auch in den Organismus der österreichischen Gesellschaft eingebunden. Die österreichische Gesellschaft hat auch die im Zusammenhang mit der ausgeübten Funktion angefallenen Lohnaufwendungen (nach der Bevorschussung durch das Mutterunternehmen) wirtschaftlich getragen (VwGH 26.1.1994, 92/13/0148). Während die Geschäftsführung für die Bw unverzichtbar war, zählte sie nicht zum Unternehmensgegenstand des angeblich entsendenden Mutterunternehmens. X arbeitete primär in Verantwortung gegenüber der österreichischen Gesellschaft, unter deren Kontrolle, in deren Räumen, mit deren Arbeitsmitteln. Damit stand er insoweit auch in einer steuerlich als Dienstverhältnis zu wertenden Beziehung zum österreichischen Tochterunternehmen, das sohin zur Einbehaltung und Abfuhr entsprechender Lohnsteuern verpflichtet war (§ 47 EStG). Dem steht in zwischenstaatlicher Hinsicht [Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz](#) nicht entgegen, da nach den getroffenen Feststellungen die Vergütung für einen österreichischen Arbeitgeber gezahlt worden sind, es also am Tatbestandsmerkmal von [Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Schweiz](#) fehlt und die Grundsatzregelung von Art. 15 Abs. 1 zur Anwendung gelangt.

Zur Abrundung wird darauf hingewiesen, dass das in rein innerstaatlicher Beurteilung gewonnene Ergebnis ident ist mit jenem, zu dem viele Staaten unter Anwendung des OECD-MK gelangen (vgl. SWI 2011, 257; SWI 3/2011, 105ff; in diesem Sinne auch Jakom/*Marschner* EStG, 2011, § 98 Rz 82 und die dort angeführten Hinweise). Entsprechend dem Vorbringen der Bw im Schreiben vom 19.10.2011 wird dem Umstand, ob die strittigen Einkünfte in der Schweiz versteuert worden sind, in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung (SWI 3/2003, 109; SWI 7/2008, 291; VwGH 6.3.1984, 84/14/0107) jedenfalls im Berufungsfall keine Bedeutung beigemessen (obgleich eine Nichterfassung im Ausland nicht ohne Grund von der hierarchisch organisierten Finanzverwaltung zumindest als mehr oder minder starkes Indiz für eine inländische Steuerpflicht angesehen wird).

Säumniszuschlage

Mit den angefochtenen Haftungsbescheiden setzte das Finanzamt auch einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 2 % der strittigen Lohnabgaben fest.

Die Bw hat sich dagegen nur mit Ausführungen gewandt, die gegen die Haftungsinanspruchnahme gerichtet sind.

Da die Festsetzung von Säumniszuschlägen lediglich objektive, von der Bw nicht bestrittene Säumnis, nicht aber Verschulden voraussetzt und unabhängig davon ist, ob die Stammabgabe rechtmäßig bzw rechtskräftig festgesetzt wurde (*Ritz*, BAO ⁴, § 217 Tz 3,4) war die Berufung auch insoweit als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 12. Dezember 2011