



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid vom 17.8.2011 des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch FA, betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 wurde u.a. ein Lohnzettel der M betreffend Auslandstätigkeit in Höhe von € 119.694,84 (Zeitraum 1.1.-31.12.2010) berücksichtigt.

Im Zuge der Berufung wurden unter Hinweis auf die Entsendung der Berufungswerberin in die S (Zeitraum 1.6.2006 bis 31.5.2011, wobei im Jahr 2010 178 Arbeitstage auf die S entfielen), berichtigte Lohnzettel vorgelegt. Nach Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR habe der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

Der Lohnzettel wies nunmehr unter Abzug von € 105.763,56 steuerpflichtige Bezüge in der Höhe von 0,00 € aus.

Im Wege einer Berufungsvorentscheidung berücksichtigte das Finanzamt die ausländischen Einkünfte unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes.

In den Verwaltungsakten erliegt eine Mail, wonach unter Berücksichtigung von 179 Arbeitstagen in der S das Besteuerungsrecht Österreich zustehe, weshalb ein einheitlicher Inlandslohnzettel erstellt werde.

Im Zuge der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens hat das Finanzamt diesen einheitlichen Lohnzettel (Steuerpflichtige Bezüge € 116.528,81) der Veranlagung zugrunde gelegt und unrichtigerweise weitere ausländische Einkünfte berücksichtigt, was im nach § 293b BAO berichtigten Bescheid korrigiert wurde.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird neuerlich die Berücksichtigung der seitens M übermittelten, korrigierten Lohnzettel beantragt. Im Einzelnen wird ausgeführt: "Unsere Mandantin wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber beginnend mit 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 in die S entsandt. Der österreichische Wohnsitz wurde während der Entsendung beibehalten. Demnach ist unsere Mandantin im Veranlagungsjahr 2010 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Der Lebensmittelpunkt unserer Mandantin verblieb in Österreich. Deshalb ist sie gemäß Art. 4 Abs. 2 lit a DBA Österreich/CSSR weiterhin in Österreich ansässig.

Die S als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR hat das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, welche auf die im Veranlagungsjahr 2010 in der S ausgeübten Arbeitstage entfallen. Unsere Mandantin hatte im Jahr 2010 insgesamt 221 Arbeitstage, wobei 178 Arbeitstage auf die S entfallen. Da die S das Besteuerungsrecht auf diese Arbeitstage hat, hat die M GmbH eine Lohnzettelberichtigung durchgeführt. Im Zuge der Veranlagung wurden die berichtigten Lohnzettel jedoch nicht berücksichtigt. In der Anlage übermitteln wir Ihnen daher die berichtigten Lohnzettel.

Wir beantragen daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel 2010.

Bezugnehmend auf die im Einkommensteuerbescheid 2010 angeführte Begründung betreffend der Besteuerung der Arbeitstage halten wir ergänzend fest, dass die S – anders als Österreich – die Arbeitgebereigenschaft an eine wirtschaftliche Betrachtungsweise knüpft.

Der in der 183 Tage Klausel des Artikels 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR verwendete Begriff "Arbeitgeber" ist, so wie im OECD-Musterabkommen, im Doppelbesteuerungsabkommen nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Artikel 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft

maßgebend sein. Eine korrespondierende Regelung findet sich in Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR.

Aus österreichischer Sicht ist im Fall einer Arbeitskräftegestellung der Arbeitskräftegesteller als Arbeitgeber anzusehen (LStR 2002 Rz 923). Im gegenständlichen Fall wäre dies die M GmbH. Unsere Mandantin war im Jahr 2010 weniger als 183 Tage in der S anwesend. Da die 183-Tage-Klausel in diesem Fall nicht erfüllt ist, steht aus österreichischer Sicht grundsätzlich Österreich das Besteuerungsrecht auf die Bezüge zu.

Das innerstaatliche slw Recht weicht jedoch in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage ab und wertet im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber". Im gegenständlichen Fall ist dies die MS. Somit ergibt sich ein Besteuerungsrecht der S für die in der S ausgeübten Arbeitstage, auch wenn sich der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage in der S aufgehalten hat. Auf Grund von Artikel 23 Abs. 2 DBA/CSSR ergibt sich somit für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zu einer korrespondierenden Steuerfreistellung, damit eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden wird. (vgl. EAS-Auskunft 3108 des BMF, GZ BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009)

Weiters möchten wir Sie auf die neueste EAS-Auskunft 3201 des BMF, GZ BMF-010221/0178-IV/4/2011 vom 24.1.2011 aufmerksam machen:

Da Art. 3 ABs. 2 DBA Österreich/CSSR den Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht aufträgt, kann bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten. Dieser ist jedoch auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen. In unserem Fall wäre dies Österreich.

Dieser Entlastungsmechanismus kann allerdings nur dann wirksam werden, wenn der Ansässigkeitsstaat (Österreich) anerkennt, dass der Quellenstaat (S) den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen hat. Dies ist in unserem Fall gegeben, da das innerstaatliche slw Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage abweicht und den Arbeitskräftegestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber" wertet.

Dass Österreich als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuhalten ist, lässt sich darüber hinaus auch in folgender Weise begründen:

Es steht unzweifelhaft fest, dass aufgrund unterschiedlicher Auslegung von Abkommensvorschriften Qualifikationskonflikte ausgelöst werden können (vgl. Helmut

Loukota, SWI 1999, 70). Wenn also im innerstaatlichen Recht Österreichs und des betroffenen ausländischen Staates derartige Auslegungsunterschiede bestehen, dass hierdurch ein grenzüberschreitender Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintritt, ist grundsätzlich zu untersuchen, ob bei der Auslegung des Abkommens der darin verwendete Arbeitgeberbegriff sich mit jenem des österreichischen innerstaatlichen Rechtes deckt.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens als Teil des Völkerrechts nicht originär dem innerstaatlichen Rechtskreis entstammen und dass den darin verwendeten Ausdrücken daher nicht notwendigerweise jener Inhalt zuzumessen ist, der ihnen im innerstaatlichen Recht zukommt. Innerstaatliches Recht hat dann zurückzutreten, wenn sich aus dem Abkommenszusammenhang abweichende Auslegungserfordernisse ergeben (vgl. in diesem Sinn Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen).

Wie bereits erläutert, ist in der 183-Tage-Klausel des Art 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/CSSR der verwendete Begriff "Arbeitgeber", so wie im OECD-Musterabkommen, nicht näher definiert.

Wenn daher die Frage der Arbeitgebereigenschaft gem. Art 3 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (S) überlassen wird, ist davon auszugehen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates gebunden ist und somit die in der S getätigten Arbeitstage von der österreichischen Besteuerung auszunehmen sind. Dies ergibt sich einerseits aus dem Kommentar zu Art 23 A bzw. Art 23 B OECD-Musterabkommen.

Andererseits ist diese Interpretation auch vom reinen Wortlaut des Art 23 Abs. 2 DBA Österreich/CSSR gedeckt.

Als Auslegungsgrundsatz ist darüber hinaus Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention maßgeblich: Jeder Staatsvertrag, sonach auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist "im Lichte seines Ziels und Zweckes" auszulegen. Kernziel jedes Doppelbesteuerungsabkommens ist unbestreitbar die Vermeidung der Doppelbesteuerungen. Werden daher vom Wortlaut eines Doppelbesteuerungsabkommens zwei Auslegungsvarianten getragen, von denen die eine die Doppelbesteuerung ausschließt, die andere eine solche hingegen zur Folge hat, dann gebietet Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, jene Auslegung als die richtige zu wählen, die dem Vertragsziel gerecht wird.

Es geht daher weder darum, dass sich Österreich als Ansässigkeitsstaat dem Steuerrecht der S als Quellenstaat unterwirft, noch dass sich der Quellenstaat dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates beugt. Es geht einzig und allein darum, festzustellen, welchen Staat die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft. Es erscheint die Interpretation des Art 23

DBA Österreich/CSSR dahingehend sachgerecht zu sein, dass die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung immer dann den Ansässigkeitsstaat trifft, wenn das Abkommen den Quellenstaat nicht daran hindert, seine innerstaatlich vorgesehenen Abgaben zu erheben.

Es besteht dahingehend außer Zweifel, dass die in der S der Besteuerung unterworfenen sln Arbeitstage in Übereinstimmung mit den sln Steuergesetzen zu recht der sln Besteuerung unterworfen wurden.

Österreich hat demnach als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die in der S getätigten Arbeitstage von der österreichischen Besteuerung auszunehmen."

In Beantwortung eines Vorhaltes teilte der steuerliche Vertreter der Bw. mit, die Gehaltsvereinbarung sei mit M abgeschlossen worden. Über die Teilnahme an Erfolgsbonusprogrammen entscheiden beide Gesellschaften. Die Personalkosten werden von der sln Gesellschaft getragen.

"1.2 Die M GmbH trägt das Risiko für eine Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall.

1.3 Es erwachsen gegenüber M GmbH Abfertigungs- und Pensionsansprüche.

1.4 Die Mitarbeiterin unterliegt dem österreichischen Arbeitsrecht, sprich sie bekommt Urlaub nach dem österreichischen Anspruch. Wann der Urlaub aber verbraucht wird, muss mit der MSI. geklärt werden.

1.5 Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag sind mit der M GmbH auszutragen.

Der Gerichtsstand in solchen Fällen ist Österreich.

1.6 Die M GmbH hat das Recht der Entscheidung über Kündigung und Entlassung.

1.7 Die M GmbH ist für die Sozialversicherungsbelange verantwortlich."

Der Dienstvertrag mit M GmbH, der Entsendungsvertrag, sowie die slw Steuererklärung 2010 samt englischer Übersetzung wurden vorgelegt. Ein Dienstvertrag mit MSI . wurde nicht abgeschlossen.

Nach der beiliegenden Tätigkeitsbeschreibung war die Bw. als Manager of Business Partner Service Organisation and Customer Fulfillment (CF) second line manager in den Jahren 1975 bis 2011 tätig. Laut Entsendungsvertrag wurde die Bw. für die Dauer vom 1.7.2009 bis 30.6.2001 zur slowakischen Gesellschaft als BPSO Uniques Manager Center of Excellence Bratislava entsandt.

Das Gehalt wird nach dem österreichischen Gehaltsplan verwaltet und in heimischer Währung auf das österreichische Gehaltskonto überwiesen.

"6. Die Entsendung unserer Mandantin in die slw Republik fällt unter die "International Hiring-out of Labour concept (HOLA)", welche die slw Gesellschaft als "verwendende Arbeitgeberin"

im Bereich der Leistungserbringung definiert. In der Anlage übermitteln wir Ihnen eine Bestätigung eines in der sln Republik zugelassenen Wirtschaftsprüfers in englischer Sprache betreffend der angewandten Rechtsgrundlage im Zusammenhang mit der Definition des wirtschaftlichen Arbeitgebers. Wir weisen darauf hin, dass der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff im sln Steuerrecht zur Anwendung gelangt, jedoch im sln Arbeitsrecht weder aufgegriffen noch darauf Bezug genommen wird.

Nach dem Schreiben einer in der S tätigen Steuerberatungsgesellschaft ist der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers, welcher nach einer Weisung des sln Finanzministeriums in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (etwa unter Bedachtnahme auf Kontroll- und Weisungsrechte, Ausstattung mit Arbeitsmittel, organisatorische Eingliederung, Haftungspflichten für das Arbeitsergebnis des Arbeitnehmers, etc.) auszulegen ist, im sln Einkommensteuerrecht verankert.

Art 5 Abs 4 of the Sv Act on Income Taxes legt fest, dass als Arbeitgeber auch ein slr Steuerpflichtiger in Betracht kommt für den der Beschäftigte Arbeitsleistungen nach dessen Weisungen erbringt, auch wenn die Bezahlung dieser Arbeitsleistungen von einer Rechtspersönlichkeit erfolgt, welche ihren Sitz außerhalb der S hat.

Den wirtschaftlichen Arbeitgeber treffen die gleichen steuerlichen Pflichten, wie sie dem rechtlichen Arbeitgeber auferlegt sind, wobei die Anzahl der im Inland verbrachten Tage des Beschäftigten unmaßgeblich sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Angenommener Sachverhalt

M ist als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, weil dieser das Risiko der Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall trägt, für die Sozialversicherungsbelange verantwortlich ist, die Gehaltsvereinbarung mit M geschlossen wurde und Abfertigungs- und Pensionsansprüche gegenüber M erwachsen.

M hat das Recht über die Entscheidung betreffend Kündigung und Entlassung.

Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag sind mit M auszutragen, und unterliegt die Bw. dem österreichischen Arbeitsrecht. Dieser Beurteilung steht ein allfälliges Weisungsrecht der sln Gesellschaft nicht entgegen.

Arbeitslohn wurde nach den ausgestellten Lohnzetteln von M ausbezahlt.

Die Beurteilung, wonach nach nationalen Rechtsgrundsätzen das Besteuerungsrecht Österreich zusteht, weil M als Arbeitskräftegesteller anzusehen ist und die 183 Tage Klausel zur Anwendung kommt, wird auch vom steuerlichen Vertreter in der Berufung vertreten.

Nach Artikel 3 (Allgemeine Definitionen) Absatz 2 des DBA Österreich/CSSR hat bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand dieses Abkommens sind.

Artikel 15 regelt die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und Artikel 23 enthält Bestimmungen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Artikel 15 Unselbständige Arbeit

Absatz 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.

Absatz 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 nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Artikel 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art 23 Abs 2 lit a lautet:

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich, vorbehaltlich der lit b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Republik darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen waren.

Artikel 24 Gleichbehandlung

(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind, oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.

Wie der steuerliche Vertreter einwendet, ist Österreich aber an die von der S im Wege der Anwendung des Art 3 Abs 2 DBA Österreich/CSSR vorgenommene Beurteilung gebunden.

Allerdings nur dann, "wenn der Ansässigkeitsstaat anerkennt, das der Quellenstaat den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen hat; andernfalls müsste der Qualifikationskonflikt durch ein Verständigungsverfahren bereinigt werden (letzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Art 15 OECD-MA in EAS 3201 vom 24.1.2011").

Dass eine solche Diskriminierung wie sie etwa Art 5 (4) sc. EStG vorsieht (Anwendbarkeit der Bestimmung betreffend des Begriffes wirtschaftlicher Arbeitgeber nur auf ausländische, nicht-tschechische, Arbeitskräftegesteller) nicht angewandt wird, war nicht von der vorgelegten Bestätigung eines in der S ansässigen Steuerberaters umfasst.

Die erwähnte Bestimmung wird in Internet Publikationen von einschlägig tätigen Steuerberatungsgesellschaften als europarechtswidrig beurteilt, weil sie zwischen in- und ausländischen Arbeitskräftegestellern differenziert.

Unter weiterer Bedachtnahme darauf, dass Art 3 Abs 2 OECD-MA keine normative Bedeutung hat (vgl. Prof. Dr. Dr. Michael Lang, IWB 8/2011, S. 281 f, Auslegungsgrundsätze für DBA Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen) ist der gegenständliche Qualifikationskonflikt nicht im Wege der DBA-Auslegung, sondern im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären.

Wien, am 27. Februar 2013