



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die WT-Ges., vom 28. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 20. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war im Streitzeitraum (2009) in Österreich ansässig und gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Bw. war bis 31.7.2009 in Österreich bei der Fa. A. GmbH beschäftigt.

Vom 1.8. bis 31.12.2009 war die Bw. bei der B1. in Spanien als Arbeitnehmerin tätig, wobei die Bw. von der A. GmbH (Österreich) zur zweitangeführten Gesellschaft (Spanien) entsendet wurde (Entsendungsvertrag vom 15.7.2009, Bl. 39 ff des FA- Aktes).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist strittig, ob das Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf die Tätigkeit in Spanien entfallenden Einkünfte Österreich oder Spanien zusteht.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass das Besteuerungsrecht Spanien zustehe und Österreich nur zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes berechtigt sei (siehe berichtigte ESt-Erklärung 2009, Bl. 5 ff des FA- Aktes).

Das Finanzamt vertritt hingegen die Auffassung, dass auch die auf die Tätigkeit in Spanien entfallenden Einkünfte in Österreich zu versteuern seien, da die A. GmbH (Österreich) hinsichtlich der Tätigkeit in Spanien als "wirtschaftlicher" Arbeitgeber anzusehen sei. Zudem sei die Bw. in Spanien kürzer als 183 Tage tätig gewesen (Art 16 Abs. 2 DBA Spanien).

Im Zuge des Berufungsverfahrens kam hervor, dass die (anteiligen) Gehaltskosten für die Tätigkeit der Bw. in Spanien von der A. GmbH (Ö) an die spanische B1 . weiterverrechnet wurden (Rechnungen und Kontoausdrucke, Bl. 54 ff. des FA-Aktes).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Art. 3 und 16 des DBA-Spanien lauten auszugsweise:

"Artikel 3

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

Artikel 16

(1) Vorbehaltlich der Artikel 19 und 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, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem 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 Steuerjahres 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 in dem anderen Staat hat."

Da dem DBA-Spanien keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen ist, ging das Finanzamt – offensichtlich unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 des Abkommens - davon aus, dass dem in Art. 16 Abs. 2 lit. b des Abkommens verwendeten "Arbeitgeberbegriff" jene Bedeutung beizumessen ist, die ihm im nationalen Recht zukommt. Dabei ließ das Finanzamt außer Acht, dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-Spanien das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, "wenn der Zusammenhang nichts anderes

erfordert". Letzteres trifft im berufungsgegenständlichen Fall zu, weil Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA-Spanien für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Spanien ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in Spanien 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 Zuge des Berufungsverfahrens ist – wie oben angeführt- hervorgekommen, dass die A. GmbH (Ö) denjenigen Teil des an die Bw. gezahlten Arbeitslohnes an die B1 . (Spanien) weiterverrechnet hat, der rechnerisch auf die Arbeitszeit der Bw. in Spanien entfiel. Demnach hat die B1 .(Spanien) jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im berufungsgegenständlichen Fall geht, wirtschaftlich getragen.

Im Hinblick auf diesen Umstand und vor dem Hintergrund des Art. 16 Abs. 2 lit. b DBA-Spanien sind daher die auf die Tätigkeit in Spanien entfallenden Einkünfte der Bw. aus der österreichischen Besteuerung auszunehmen, wobei allerdings gemäß Art. 24 Abs. 1 lit. d DBA Spanien der Progressionsvorbehalt zur Anwendung zu kommen hat (siehe hiezu auch VwGH 22.5.2013, [2009/13/0031](#)).

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer 2009 wird auf die Beilage verwiesen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 31. Juli 2013