



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 27. März 2009 übermittelte der Berufungswerber (Bw.) seine Einkommensteuererklärung für 2007 und teilte dazu u.a. erläuternd mit, dass er von seinem österreichischen Arbeitgeber, der X AG vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2009 zur italienischen Niederlassung Y. entsandt worden sei. Der Bw. habe seinen österreichischen Wohnsitz für die Dauer der Entsendung beibehalten. Demzufolge sei er im Veranlagungsjahr 2007 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Da sein Lebensmittelpunkt in Österreich verblieben sei, sei der Bw. gemäß Artikel 4 Abs. 2a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1985/125 (in weiterer Folge DBA Italien) weiterhin in Österreich ansässig. Italien habe als Tätigkeitsstaat gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die auf die im Veranlagungsjahr 2007 in Italien ausgeübten Arbeitstage entfallen.

---

Mit Bescheid vom 7. April 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 26.723,53 fest, wobei die ausländischen und inländischen Bezüge des Jahres 2007 ohne inländischen Steuerabzug zusammengerechnet wurden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass im Zuge der Veranlagung 2007 die Einkünfte, für welche er die Anrechnung von in Italien entrichteter Steuer beantragt habe, als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von € 40.298,74 berücksichtigt worden seien. Diese seien jedoch bereits in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen (im berichtigten Lohnzettel unter der Kennziffer 245) von € 61.379,94 enthalten und somit doppelt erfasst worden. Der Bw. beantragte die entsprechende Kürzung der Einkünfte um die doppelt berücksichtigten Einkünfte von € 40.298,74.

Weiters beantragte der Bw. die Stornierung des Lohnzettels der X AG, welcher lohnsteuerpflichtige Einkünfte in der Höhe von € 37.835,25 ausweise. Dieser Lohnzettel sei berichtet und durch den Lohnzettel mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften von € 61.379,94 ersetzt worden. Nach Abzug der Werbungskosten in der Höhe von € 808,50 betrage der Gesamtbetrag der Einkünfte € 60.571,44.

Mit Ergänzungersuchen vom 22. Juni 2009 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass er laut Aktenlage im Jahr 2007 von seinem Arbeitgeber weniger als 183 Tage zu einer Konzernfirma in Italien entsendet worden sei, weswegen die dafür erhaltenen Vergütungen gemäß § 15 Abs. 2 DBA Italien nicht in Italien besteuert werden dürfen. Eine italienische Steuer könne daher nicht angerechnet werden. Eine andere Sichtweise sei nur dann geboten, wenn dem Verwender in Italien wirtschaftlich die Arbeitgeberschaft zukomme.

Der Bw. wurde daher ersucht, folgende Fragen zu beantworten und den Nachweis mittels geeigneter Unterlagen zu erbringen:

- ) Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?
- ) Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?
- ) Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?
- ) Wem gegenüber erwachsen Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- ) Wer entscheidet über das Urlaubsmaß?
- ) Wer wird den Bw. nach Ablauf der Entsendezeit beschäftigen?

- ) Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung?
- ) Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder des Staates des Personalverwenders?
- ) Mit wem hat der Bw. Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstverhältnis auszutragen?
- ) Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Bw. zuständig?

Mit Eingabe vom 7. Juli 2009 übermittelte der Bw. Kopien der italienischen Gehaltsabrechnungen und teilte ergänzend mit, dass er im Rahmen seiner Entsendung nach Italien mit der Funktion eines Global Category Coordinators betraut worden und dabei gemäß Entsendungsvereinbarung dem Head of Strategic Sourcing der Y. unterstellt gewesen sei.

Weiters entscheide alleine die Y. über die Höhe der Bezüge des Bw. sowie über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns. Auch sonstige Einmalzahlungen würden ebenfalls direkt von der Y. an den Bw. bezahlt. Auch die Kompetenzen bezüglich Urlaubsausmaß, Entlassung und Kündigung würden eindeutig bei der Y. liegen.

Da der Bw. somit ohne Zweifel funktional in die Organisation der italienischen Y. eingegliedert und somit die wirtschaftliche Arbeitgeberschaft der Y. zu bejahen sei, müsse die in Italien entrichtete Steuer in der Höhe von € 12.224,57 angerechnet werden.

Mit Ergänzungersuchen vom 14. August 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Entsendungsvereinbarung sowie aller weiteren zweckdienlichen Unterlagen, durch welche die Argumente, die für die Arbeitgeberschaft der Y. ab 1.7.2007 sprechen, dokumentiert werden.

Mit Eingabe vom 24. August 2009 übermittelte der Bw. die zwischen ihm und der X AG abgeschlossene Entsendungsvereinbarung sowie den italienischen Jahreslohnzettel für 2007, auf dem die abgeführte Steuer in Italien ausgewiesen sei.

Gemäß Artikel 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen solle jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck – wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordere – die Bedeutung zukommen, die ihm im Anwenderzeitraum nach jeweils nationalem Steuerrecht zukomme. Unterschiedliche nationale Rechtsverständnisse könnten daher zu unterschiedlichen Qualifikationen führen.

Dadurch werde die Frage der Arbeitgebereigenschaft gemäß Artikel 3 Abs. 2 DBA Italien dem jeweils innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates überlassen. Der Ansässigkeitsstaat sei an die Beurteilungen des Tätigkeitsstaates gebunden, weil aus Artikel 23 Abs. 3 DBA Italien hervorgehe, dass auf Grund der Unterschiede im innerstaatlichen Steuerrecht, Quellenstaat

und Ansässigkeitsstaat auf bestimmte Einkünfte andere DBA Bestimmungen anwendeten, diese Einkünfte dennoch entsprechend dem Wortlaut des Artikel 23 Absatz 3 DBA Italien „...nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen...“ mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat zur Steuerentlastung verpflichtet sei (Qualifizierungsverkettung) (Loukota, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI Februar 1999).

Wenn die Besteuerung im Quellenstaat in Übereinstimmung mit dem DBA Italien erfolge, sei im Artikel 23 des Ansässigkeitsstaates die korrespondierende Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:**

Der Bw. ist Dienstnehmer der österreichischen X AG, welche ihn vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2009 zur italienischen Niederlassung Y., entsandt hat. Während dieses Zeitraumes hat der Bw. seinen Wohnsitz in Österreich beibehalten.

Aus österreichischer Sicht verblieb die X AG während der befristeten Entsendung des Bw. dessen wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Aus italienischer Sicht war die Y. als wirtschaftlicher Arbeitgeber des Bw. anzusehen, weswegen Italien die Besteuerung der während des Zeitraumes der Entsendung erwirtschafteten nichtselbständigen Einkünfte vorgenommen hat.

**2) Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:**

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist.

Unstrittig ist, dass der Bw. in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den er für die Dauer seiner Auslandsentsendung auch beibehalten hat. Nach der auf OECD-Ebene akkordierten Meinung (Artikel 4 Z 15 OECD-Kommentar zum Musterabkommen) ist das Beibehalten der Wohnstätte im Entsendestaat als Indiz dafür anzusehen, dass der Mitarbeiter den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in den anderen Staat verlagert hat. Aufgrund der gegebenen Verhältnisse ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bw. im Streitjahr in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war.

In weiterer Folge ist daher zu prüfen, ob das österreichische Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Bw. durch das DBA Italien eingeschränkt wird.

Gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien dürfen Vergütungen ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels, 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 in dem 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 gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass sich der Bw. im Jahr 2007 insgesamt weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten hat, da er im Streitjahr lediglich vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2007 bei der Y. tätig war.

Ebenfalls unbestritten ist, dass die Definition des in Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffes auf Grundlage der Verweisungsnorm des Artikel 3 Abs. 2 DBA Italien nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht zu interpretieren ist und daher aus österreichischer Sicht die X AG auch während der Auslandstätigkeit als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, weil die typischen Arbeitgeberfunktionen weiterhin schwerpunktmäßig bei ihr verblieben.

Der Bw. bringt allerdings vor, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bereits in Italien besteuert worden seien, da aus italienischer Sicht die der Y. als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei. Gemäß Artikel 3 Abs. 2 OECD Musterabkommen habe jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck die Bedeutung zuzukommen, die ihm nach jeweils nationalen Steuerrecht zukomme. Unterschiedliche nationale Rechtsverständnisse könnten daher zu unterschiedlichen Qualifikationen führen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der den Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und ihn entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Ist in Fällen der internationalen konzerninternen Arbeitskräftegestellung der inländische Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen, so unterliegen auch direkte Zahlungen des ausländischen Überlassers an den Arbeitnehmer dem inländischen Lohnsteuerabzug, wenn diese Zahlungen als Entlohnung für die inländische Tätigkeit anzusehen sind und dem inländischen verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt werden.

Da im gegenständlichen Fall - wie bereits oben ausgeführt - im streitgegenständlichen Zeitraum die typischen Arbeitgeberaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen, der X AG, wahrgenommen wurden und nicht auf die Y. übergegangen sind, war die österreichische Gesellschaft im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als wirtschaftlicher Arbeitgeber des Bw. zu werten. Aus diesem Grund sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Bw. im Jahr 2006 für seine Tätigkeit bei der Y. bezogen hat, in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die Auslegungsdifferenzen bei der Abkommensinterpretation durch Unterschiede im innerstaatlichen Steuerrecht und unterschiedliche nationale Rechtsverständnisse herbeigeführt wurden, da die Entscheidung über einen internationalen Qualifikationskonflikt nicht in den Zuständigkeitsbereich des Unabhängigen Finanzsenates fällt.

Eine Bindungswirkung des Ansässigkeitsstaates an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates sowie eine Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Steuerentlastung kann dem DBA Italien jedenfalls nicht entnommen werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. Oktober 2009

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: