



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1273-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 am 14. Dezember 2006 beim FA ein. In einer Beilage legte er dar, dass er ab 1. Mai 2005 von seinem Arbeitgeber D. GmbH Wien zu D. Slovakia in die Slowakei entsandt worden sei. Seinen Wohnsitz in Österreich habe er während der Entsendung beibehalten, weshalb er im Jahr 2005 ganzjährig als ansässig in Österreich im Sinne des DBA Österreich-Slowakei gelte. Da seine österreichischen Bezüge an D. Slovakia weiterverrechnet würden, habe die Slowakei gem. Art. 15 DBA Österreich-Slowakei das Besteuerungsrecht für jene Arbeitstage, die er in der Slowakei verbracht habe.

Im Zeitraum Mai bis Dezember 2005 sei er an 123 von 159 Arbeitstagen in der Slowakei tätig gewesen. Gemäß Art. 15 DBA Österreich-Slowakei habe die Slowakei dafür das Besteuerungsrecht, womit dieser Teil der Gesamteinkünfte lediglich als Progressionseinkünfte in Österreich zu versteuern sei.

<i>Arbeitstage in der Slowakei</i>	123	77,36%
<i>Arbeitstage in Österreich und außerhalb der Slowakei</i>	36	22,64%
<i>Arbeitstage 5.-12./2005 gesamt</i>	159	100,00%

	<u>EUR</u>
A) Bezüge 1.1.2005 - 17.4.2005	
Arbeitslosengeld (107 Tage)	4.429,80
B) Laufende Bezüge 18.4.2005 - 30.4.2005	4.126,99
C) Laufende Bezüge 5-12/2005	89.156,71
davon effektiv steuerpflichtig in Ö. (22,64%)	20.188,42
<i>davon als Progressionseinkünfte zu berücksichtigen - Übertrag in RZ 440/E1</i>	<i>68.970,29</i>
laufende Bezüge 4-12/2005	93.283,70
effektiv in Österreich steuerpflichtige Bezüge	24.313,41
als Progressionseinkünfte zu berücksichtigen - Übertrag in 440 von der effektiven Besteuerung auszuscheiden - Übertrag in RZ 359	68.970,29
	-
	68.970,29

.....

Mit Email vom 23. Februar 2007 teilte das FA unter Bezugnahme auf eine telefonische Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. mit, dass es die Auffassung vertrete, dass bei einer konzerninternen Versendung in die Slowakei für weniger als 183 Tage im Kalenderjahr, das Besteuerungsrecht weiterhin in Österreich verbleibe. Daran vermöge auch nichts zu ändern, dass die slowakische Konzernfirma die Aufwendungen ersetze. Dies allein führe nicht zu einer Arbeitgebereigenschaft des slowakischen Unternehmens im Sinne von Rz 924ff LStRL. Sollte die Slowakei tatsächlich ebenfalls ein Besteuerungsrecht beanspruchen, werde dies nur über ein Verständigungsverfahren lösbar sein.

Daraufhin teilte der Bw. mit, durch die Kostentragung der Vergütung durch die slowakische Konzerngesellschaft behalte sich die Slowakei unter Anwendung des Art. 15 (2) lit. b die Besteuerung der Bezüge vor, die auf die Tage entfielen, die er in der Slowakei tätig gewesen sei. Daher sei auch eine entsprechende Steuererklärung in der Slowakei eingereicht und die Steuern in der Slowakei abgeführt worden, die auf jene Einkünfte entfielen, welche er durch seine unselbständige Tätigkeit in der Slowakei erzielt habe. Dem folgend seien diese Einkünfte aus seiner österreichischen Steuererklärung unter Progressionsvorbehalt ausgeschieden worden.

Mit Bescheid vom 5. April 2007 setzte das FA die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit einer Gutschrift in Höhe von € 651,53 fest. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnitts-

steuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 97.581,50 angewendet.

Da Sie sich im Jahr 2005 weniger als 183 Arbeitstage in der Slowakei aufgehalten haben und keine Nachweise über eine Besteuerung in der Slowakei bzw. für eine wirtschaftliche Arbeitgeberschaft der slowakischen Konzernfirma erbracht haben, wird weiterhin vom vollen Besteuerungsrecht Österreichs für Ihre Bezüge ausgegangen. Es wird angeraten, die gegenständliche Problematik im Wege eines von Ihnen zu beantragenden Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der ehemaligen Tschechoslowakei behandeln zu lassen.“

Die dagegen erhobene Berufung wurde direkt beim UFS eingebbracht. In der Berufung wiederholt der Bw. die bereits im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Argumente und verweist auf eine beiliegende Kopie der slowakischen Einkommensteuererklärung, die allerdings dem UFS nicht übermittelt wurde.

In der Folge erging ein Ergänzungsersuchen des UFS:

Um beurteilen zu können, wer für den Zeitraum Ihrer Entsendung zu D. Slovakia als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, ist es erforderlich, dass Sie nachstehende Fragen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens beantworten und Ihre Ausführungen durch Vorlage geeigneter Unterlagen belegen:

- *Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge, wer über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?*
- *Wer trägt das Risiko für eine Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall?*
- *Wem gegenüber erwachsen Ihnen Abfertigungs- und Pensionsansprüche?*
- *Wer entscheidet über Dienstzeit, Urlaubsausmaß usw.?*
- *Mit wem sind Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag auszutragen?*
- *Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung.*
- *Wer ist für Ihre Sozialversicherungsbelange verantwortlich?*

Weiters sind noch folgende Unterlagen vorlegen:

- *Dienstvertrag mit D. Austria, Entsendungsvertrag und Dienstvertrag mit D. Slovakia;*
- *Vereinbarung über die Verrechnung zwischen D. Austria und D. Slovakia;*
- *die slowakische Steuererklärung sowie der slowakische Steuerbescheid (diese Unterlagen wurden bis dato weder dem FA noch dem UFS übermittelt).*

Daraufhin übermittelte der Bw. eine Stellungnahme seines Arbeitgebers D. Austria, eine Kopie der slowakischen Steuererklärung 2005 samt englischer Übersetzung (ein Einkommensteuerbescheid werde in der Slowakei nicht erlassen), seinen Dienstvertrag mit D. Austria sowie den Entsendevertrag zu D. r.s.o. in Bratislava. Eine schriftliche Vereinbarung über die Verrechnung zwischen D. Austria und D. Slovakia existiere nicht.

Im beiliegenden Schreiben der D. Ges.m.b.H., Wien, nimmt diese zum Ergänzungsersuchen wie folgt Stellung:

Über die Höhe der Bezüge sowie über einen etwaigen Erfolgsbonus entscheidet der direkte Vorgesetzte bei D. Austria. Über die Teilnahme an einem Aktiensparplan entscheidet der Mitarbeiter selbst.

Das Risiko für die Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall trägt grundsätzlich D. Slovakia.

Abfertigungs- und oder Pensionsansprüche würden D. Austria gegenüber erwachsen.

Über die vertraglich geregelte Dienstzeit und den Urlaubsanspruch entscheidet D. Austria. Die tatsächliche und tägliche Arbeitszeit bzw. -einteilung wird mit D. Slovakia abgestimmt.

Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag würden mit D. Austria bereinigt werden.

Das Recht auf Kündigung und ggf. Entlassung obliegt D. Austria.

Für Sozialversicherungsbelange ist D. Austria verantwortlich, wobei die Kosten für die Sozialversicherung an D. Slovakia weiterbelastet werden.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Verrechnung zwischen D. Austria und D. Slovakia besteht nicht, da es eine konzernweit gültige Regelung gibt welche bestimmt, dass die Kosten eines Mitarbeiters – wie im Fall der Entsendung des Bw. – an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechnet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Republik Österreich ein Besteuerungsrecht an den vom Bw. im Jahr 2005 aufgrund seiner Tätigkeit in der Slowakei bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zukommt.

Nach den vorgelegten Unterlagen (Entsendungsvertrag vom 1. Mai 2005, Dienstvertrag vom 13. April 2005) wurde der Bw. von seinem österreichischen Dienstgeber beginnend mit 1. Mai 2005 (befristet bis zu fünf Jahren) zur Konzerngesellschaft in die Slowakei entsendet. Laut Punkt 1.1. des Entsendungsvertrages wird der Bw. *im Rahmen dieser Entsendung auch regelmäßig Arbeitstage in der Schweiz und in Deutschland haben*. In Punkt 1.2. wird festgehalten: „*Das bestehende Dienstverhältnis wird durch die Entsendung nach Bratislava in seinem Bestand nicht berührt und sind sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Dienstverhältnis abschließend geregelt.*“ Und weiter in Punkt 3.1. „*Der Dienstnehmer wird während seiner Tätigkeit im österreichischen Sozialversicherungssystem verbleiben.....*“ 3.2. Weiters verpflichtet sich der Dienstgeber zur ordnungsgemäßen Durchführung einer monatlichen Gehaltsabrechnung nach den anzuwendenden österreichischen Rechtsvorschriften.“ und 3.3. „*Der Dienstgeber trägt dafür Sorge, die nach österreichischem bzw. slowakischem Recht anfallenden Steuern und Sozialabgaben einzubehalten bzw. nach erfolgter Veranlagung abzuführen. Der Dienstgeber garantiert, dass dem Dienstnehmer aus dem Umstand, auch in der Slowakischen Republik zu arbeiten, kein finanzieller Nachteil gegenüber einer ausschließlichen Dienstverrichtung in Österreich entsteht (= „tax equalization Vereinbarung“) und hält den Dienstnehmer dafür schad- und klaglos.*“

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 innehaltet 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. 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 der Auslandsentsendung auch beibehalten hat. Nach der auf OECD-Ebene akkordierten Meinung (Art. 4 Z 15 OECD-Kommentar zum MA) 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. Auf dieser Grundlage wurde daher auch in den Einkommensteuerrichtlinien dargelegt, dass bei Entsendungen unter zwei Jahren von keiner Verlagerung des Lebensmittelpunktes gesprochen werden kann, sehr wohl aber bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten, wenn der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln. Für Zeiträume dazwischen sind die Umstände des Einzelfalls maßgeblich. Aufgrund der gegebenen Verhältnisse – Befristung des Auslandseinsatzes, Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes, Weitergeltung des inländischen Dienstvertrages – war davon auszugehen, dass der Bw. im Streitjahr in Österreich ansässig (im Sinne des Art. 4 DBA Slowakei) und unbeschränkt steuerpflichtig war. Der Bw. hat im übrigen auch nicht behauptet, dass er in Bratislava einen Wohnsitz begründet hat bzw. sich als ansässig in der Slowakei betrachte.

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

Aufgrund bilateraler Vereinbarungen ist das mit der ehemaligen CSSR abgeschlossene DBA vom 7. 3. 1978 (BGBl 1979/484) für die Slowakei weiterhin anwendbar. Art. 15 dieses Doppelbesteuerungsabkommens lautet:

(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.

(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 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 Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.*

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines See- oder Binnenschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des See- oder Binnenschiffes oder Luftfahrzeuges erzielt.

Da der Bw. seine nichtselbständige Tätigkeit erst ab 1. Mai 2005 in der Slowakei ausgeübt hat und sich im Streitjahr damit weniger als 183 Tage in der Slowakei aufgehalten hat, verbleibt das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften jedenfalls in Österreich.

Nun hat der Bw. jedoch argumentiert, dass die Slowakei aufgrund der Kostentragung der Vergütungen durch die slowakische Konzerngesellschaft, sich unter Anwendung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Slowakei das Besteuerungsrecht vorbehalte. Er habe eine entsprechende Steuererklärung auch eingereicht und die Steuern in der Slowakei abgeführt.

Die Definition des im Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Slowakei verwendeten Arbeitgeberbegriffes ist auf Grundlage der Verweisungsnorm des Art. 3 Abs. 2 DBA Slowakei nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht zu interpretieren. Um beurteilen zu können, ob die slowakische Konzerngesellschaft im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als steuerlicher Arbeitgeber zu werten ist, muss untersucht werden, ob die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmäßig von dieser oder von der entsendenden österreichischen Gesellschaft wahrgenommen werden. In diesem Zusammenhang wurde der Bw. im Rahmen eines Ergänzungsersuchens aufgefordert, zu verschiedenen Fragen Stellung zu nehmen. Danach hat sich Folgendes ergeben: Die österreichische Gesellschaft entscheidet über die Höhe der Bezüge sowie über einen etwaigen Erfolgsbonus und ebenso über die vertraglich geregelte Dienstzeit und den Urlaubsanspruch des Bw. Abfertigungs- und Pensionsansprüche erwachsen gegenüber der österreichischen Gesellschaft. Diese ist auch für Sozialversicherungsbelange verantwortlich. Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag sind mit der österreichischen Gesellschaft zu klären und das Recht auf Kündigung oder Entlassung obliegt ebenfalls der österreichischen Gesellschaft.

Weiters wird in Punkt 1.2. des Entsendungsvertrages ausdrücklich festgehalten, dass das bestehende Dienstverhältnis durch die Entsendung nach Bratislava in seinem Bestand nicht berührt wird und sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Dienstverhältnis abschließend geregelt sind. Nach Punkt 5.1. ist auf den gegenständlichen Vertrag österreichisches Recht anzuwenden und ist für Streitigkeiten das sachlich zuständige Gericht in Österreich zuständig. Für den Fall, dass der Entsendungsvertrag aufgelöst wird (Punkt 2.5.), soll der zwischen den Vertragsteilen abgeschlossene Dienstvertrag grundsätzlich erhalten bleiben.

Laut § 1 des Dienstvertrages mit D. Ges.m.b.H, Wien, hat der Dienstnehmer an den Director, Enterprise Business EMEA HSB, zu berichten und übt er seine Tätigkeit vom Dienstsitz Wien aus.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die typischen Arbeitgebaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden und nicht auf die slowakische Gesellschaft übergegangen sind. Dies ungeachtet des Umstandes, dass die *Kosten eines Mitarbeiters* – entsprechend einer *konzernweit* gültigen Regelung – *an die aufnehmende Gesellschaft weiterverrechnet werden*. Dass das Risiko für die Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall grundsätzlich die slowakische Gesellschaft zu tragen habe, kann nicht nachvollzogen werden, zumal diesbezügliche Vereinbarungen zwischen D. Austria und D. Slovakia nicht vorgelegt wurden und überdies im Dienstvertrag festgehalten ist, dass der Bw. gegenüber D. Austria berichtspflichtig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Februar 2008