



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 28. März 2008 übermittelte der Berufungswerber (Bw.) seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 und teilte dazu ergänzend mit, dass er mit 1. September 2006 von seinem österreichischen Arbeitgeber, der X AG, für zwei Jahre befristet zur italienischen Niederlassung, Y., entsandt worden sei. Im Veranlagungsjahr 2006 sei er vom 1. September bis zum 31. Dezember 2006 bei der italienischen Niederlassung tätig gewesen. Während dieser befristeten Entsendung habe er seinen Wohnsitz in Österreich aufrechterhalten. Da seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ab 1. September 2006 in Italien besteuert worden seien, stelle er den Antrag auf Anrechnung der in Italien für diese Einkünfte bezahlten Steuern in Österreich.

Der Ansatz von € 48.523,78 unter Kennziffer 395 der Einkommensteuererklärung ergebe sich also aus dem Umstand, dass der Bw. auf Grund tatsächlicher physischer Tätigkeit in Italien der italienischen Steuer unterworfen worden sei und errechne sich wie folgt:

Bruttobezüge (Sept. bis Dez. 2006)	€ 51.323,79
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge	€ 2.700
abzüglich steuerfreie Bezüge	€ 100
Steuerpflichtige Einkünfte (Sept. bis Dez. 06)	€ 48.523,79

Diese Einkünfte seien zur Gänze in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen enthalten. Beantragt werde die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuern in der Höhe von € 14.134,96.

Mit Bescheid vom 21. August 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € 31.980,56 fest, wobei die ausländischen und inländischen Bezüge des Jahres 2006 ohne inländischen Steuerabzug zusammengerechnet wurden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass im Zuge der Veranlagung die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit € 48.523,79 festgesetzt worden seien. Diese seien jedoch bereits in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen (im berichtigten Lohnzettel unter der Kennziffer 245) von € 79.192,79 enthalten, wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich sei. Diese Einkünfte seien somit doppelt berücksichtigt worden, weshalb die entsprechende Kürzung der Einkünfte um die doppelt berücksichtigten Einkünfte von € 48.523,79 beantragt werde.

Weiters beantrage der Bw. die Stornierung des Lohnzettels der X AG, welcher lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in der Höhe von € 51.752,06 ausweise. Dieser Lohnzettel sei berichtigt und durch den Lohnzettel mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften von € 79.192,79 ersetzt worden. Nach Abzug der Werbungskostenpauschale von € 132 betrage der Gesamtbetrag der Einkünfte € 79.062,79. Der Bw. beantragte zudem die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre mit 0.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. Oktober 2008 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass er laut Aktenlage im Jahr 2006 weniger als 183 Tage von seinem Arbeitgeber zu einer Konzernfirma in Italien entsendet worden sei, weswegen die dafür erhaltenen Vergütungen gemäß § 15 Abs. 2 DBA der Besteuerung in Österreich unterlägen. 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 Urlaubsausmaß?
-) 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 22. Oktober 2008 teilte der Bw. mit, dass sein Arbeitgeber im Sinne von § 47 EStG aus österreichischer Sicht die X sei.

Seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 1. September bis 31. Dezember 2007 seien auf Grund von Auslegungsdifferenzen 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) in Italien besteuert worden. Italien erachte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für welche eine Kostenweiterbelastung an die italienische Konzerngesellschaft erfolge, als in Italien gemäß Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Italien steuerpflichtig.

Nach italienischer Interpretation sei jener Arbeitgeber als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, der die Kosten für die Tätigkeit trage. Auch sei der Bw. während seiner Entsendung organisatorisch in den Betrieb der Y. eingegliedert gewesen. Daher habe Italien aus italienischer Sicht die Besteuerung vorgenommen.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, stellte der Bw. daher einen Antrag gemäß § 48 BAO, um die in Italien bezahlten Steuern auf das Einkommen in Österreich anzurechnen.

Mit gemäß § 200 BAO vorläufiger Berufungsvorentscheidung vom 10. November 2008 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als die Einkommensteuer um die doppelt berücksichtigen Einkünfte in der Höhe von € 48.523,79 gekürzt wurde. Im Übrigen wies das Finanzamt darauf hin, dass die Entscheidung über die gemäß § 48 BAO begehrte Anrechnung der italienischen Steuer nicht der Abgabenbehörde erster Instanz obliege.

Mit Eingabe vom 27. November 2008 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 wurden die Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und Folgejahre mit 0 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 13. März 2009 zog der Bw. seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat des UFS zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Dienstnehmer der österreichischen X AG, welche ihn per 1. September 2006 für zwei Jahre befristet 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.

Um die aus der unterschiedlichen Interpretation des DBA Italien resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden, stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 48 BAO und ersuchte um Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer.

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

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass sich der Bw. im Jahr 2006 insgesamt weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten hat, da er im Streitjahr lediglich vom 1. September 2006 bis 31. Dezember 2006 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 Y. als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 48 BAO, um die in Italien bezahlten Steuern auf das Einkommen in Österreich anzurechnen.

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 – wie auch der Bw. selbst ausführt – 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 können auch die seitens des Bw. aufgezeigten Auslegungsdifferenzen des DBA Italien nichts ändern, da die Entscheidung über einen Antrag gemäß § 48 BAO nicht in den Zuständigkeitsbereich des Unabhängigen Finanzsenates fällt.

Dem Berufungsbegehren betreffend die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 27. Jänner 2009 vollinhaltlich entsprochen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. März 2009