

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 6.3.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 12.2.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Steuer sind der Beilage zu entnehmen, die einen Spruchbestandteil bildet.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig im Verfahren ist, ob bei einer Arbeitnehmerentsendung an eine kroatische Tochtergesellschaft dem Ansässigkeits- (Österreich) oder dem Tätigkeitsstaat (Kroatien) das Besteuerungsrecht zukommt.

Die belangte Behörde verweist auf den Sachverhalt des Veranlagungsjahres 2009 und die dazu ergangene UFS-Entscheidung (20.6.2012, RV/3591-W/11). Demnach stellt die Weiterbelastung der Kosten an den Personalentleiher die Grundvoraussetzung für die Besteuerung im Tätigkeitsstaat dar. Ein diesbezüglicher Nachweis wurde für das Jahr 2009 nicht erbracht.

In der BVE nimmt die belangte Behörde zudem Bezug auf den Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, dem zufolge zwischen echter Arbeitskräftegestellung (Passivleistung) und Assistenzleistung (Aktivleistung) zu unterscheiden sei. Nur in ersterem Fall könne ein wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff zur Anwendung gelangen. Die Bf habe jedoch aufgrund ihrer Stellung als Marketing Manager eine Aktivleistung erbracht und sei dem im Inland tätigen Business Unit Manager berichtspflichtig gewesen.

Dem gegenüber bringt die Beschwerdeführerin (Bf) vor, Kroatien habe die Bezüge für die kroatischen Arbeitstage aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgebers und der

Kostenweiterbelastung besteuert. Der angesprochene Business Unit Manager sei selbst von 1.7.2008 bis 1.3.2011 nach Kroatien entsandt gewesen. Die Bf sei während ihres Transfers organisatorisch in die ausländische Gesellschaft eingegliedert gewesen. Eine Aktivleistung würde nur dann vorliegen, wenn zwischen in- und ausländischer Gesellschaft eine Vereinbarung über Beratungsleistungen abgeschlossen worden wären, was nicht zutreffe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf hat einen Wohnsitz sowie ihren Lebensmittelpunkt in Österreich. Sie wurde von ihrem österreichischen Dienstgeber im Zeitraum von 1.10.2009 bis 31.5.2011 zu einer Konzerngesellschaft in Kroatien entsendet. Ihre dortige Stellung war die eines Marketing Managers, berichtspflichtig an einen ebenfalls von der österreichischen Gesellschaft nach Kroatien (von 1.7.2008 bis 1.3.2011) entsendeten Business Unit Manager.

Während ihrer Entsendung blieb der Dienstvertrag zur österreichischen Gesellschaft aufrecht, auch die Entlohnung erfolgte durch die österreichische Gesellschaft. Aufgrund einer Überlassungsvereinbarung wurden der kroatischen Gesellschaft jedoch die Gehälter samt Nebenkosten weiterverrechnet, und zwar mit Rechnung vom 15.3.2011 für Jänner-März 2011 und mit Rechnung vom 15.6. für April-Mai 2011. Die auf den Entsendungszeitraum entfallenden Einkünfte der Bf wurden in Kroatien besteuert (Steuerbescheid des Finanzamtes Zagreb vom 6.6.2012).

Diese Feststellungen ergeben sich aus den aktenkundigen Unterlagen.

Nach Art 15 Abs 1 DBA Kroatien steht das Besteuerungsrecht für Vergütungen aus unselbständiger Arbeit einer in Österreich ansässigen Person dann Kroatien zu, wenn die Tätigkeit dort ausgeübt wird. Die Besteuerung steht jedoch auch in diesem Fall Österreich zu, wenn der Dienstnehmer sich nicht länger als 183 Tage in Kroatien aufhält und die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Kroatien ansässig ist bzw. nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Kroatien hat (Art 15 Abs 2 DBA Kroatien).

Diese Bestimmung ist so auszulegen, dass Arbeitgeber nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein kann, die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt (BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547). Damit soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens schmälert hat (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031). Die Rechtsprechung legt sohin gemeinsam mit der hL (vgl. *Giesinger*, SWI 2010, 3 mwN) den Arbeitgeberbegriff abkommensautonom wirtschaftlich aus. Dieser Ansicht ist auch das BMF mittlerweile gefolgt (Erlass vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014).

Im Beschwerdefall wurden die Lohnkosten für die entsendete Bf aufgrund der nachweislichen Weiterverrechnung wirtschaftlich von der kroatischen Gesellschaft getragen. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde liegt keine "Aktivleistung" vor, denn dafür hätte es eines Beratungs- oder Schulungsvertrages bedurft bzw. wäre Aufgabe der Bf die Überwachung der Konzerngesellschaft gewesen. Die Bf war jedoch zu einer operativen Tätigkeit für die kroatische Gesellschaft entsendet und einem ebenfalls - zumindest für den weitaus überwiegenden Tätigkeitszeitraum - in Kroatien tätigen Manager unterstellt. Zudem wäre in einem Fall der "Aktivleistung" die Verrechnung der Kosten nicht direkt erfolgt, sondern - wenn überhaupt - indirekt im Wege von Management-Fees an das verbundene Unternehmen weiterbelastet worden.

Kroatien hat von seinem Besteuerungsrecht auch Gebrauch gemacht. Für eine Zuteilung an den Tätigkeitsstaat ist die tatsächliche dortige Besteuerung allerdings ohne Belang (arg. „besteuert werden *dürfen*“ in Art 15 DBA Kroatien; vgl. etwa *Kiesel*, INTERTAX 2013, 387 f). Besteuerungsnachweise sind somit nicht relevant zur Klärung der Rechtsfrage, sehr wohl aber zur Klärung der Tatfrage (*Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 810). Durch den vorliegenden Besteuerungsnachweis ist daher sichergestellt, dass die kroatische Finanzverwaltung tatsächlich die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion ebenso in Kroatien annimmt. Damit besteht kein Zweifel, dass die Zuteilungsregel des Art 15 Abs 2 DBA Kroatien nicht zur Anwendung kommt und Kroatien das Besteuerungsrecht zusteht. Österreich darf die strittigen Einkünfte lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach Art 23 Abs 3 DBA Kroatien berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Rechtsfrage der Abkommensauslegung besteht bereits höchstgerichtliche Rechtsprechung, in deren Rahmen sich das Erkenntnis bewegt. Wem auf dieser Basis die Arbeitgeberfunktion im abkommensrechtlichen Sinn zukommt, ist keine Rechtsfrage sondern eine der Beweiswürdigung und somit des Sachverhalts. Daher ist die Revision unzulässig.

Wien, am 25. März 2016