



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der IMG, WR30, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramer Straße 19 (IZD-Tower), vom 1. März und 27. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vom 3. Dezember 2009 und 23. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 bis 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

IMG (in der Folge Bw.) war in den Streitjahren 2008 und 2009 als Marketingmanagerin bei der Fa. HE (in der Folge HE) GmbH in Österreich beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den am 3. Juli 2009 und 25. Juni 2010 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2008 und 2009 beantragte die Bw. von den Gesamtbezügen in den angeführten Jahren von € 91.705,46 und € 53.661,37 die Teilbeträge von € 58.321,45 bzw. € 37.010,72 als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in Ansatz zu bringen.

In den den Erklärungen angefügten Beilagen führte die steuerliche Vertretung jeweils Folgendes aus:

„Die Bw. wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber ab 1. April 2003 bis 1. März 2010 (Anmerkung: Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2008) bzw. ab 1. April 2003 bis 31. Mai 2009 (Anmerkung: Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2009) nach Kroatien zur HC. (in der Folge HC) entsandt bzw. versetzt. Sie behielt ihren österreichischen Wohnsitz für die Dauer der befristeten Entsendung bzw. Versetzung bei. Zudem begründete sie einen Wohnsitz in Kroatien (Zagreb). Demzufolge ist sie im Veranlagungsjahr 2008/2009 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich befindet, hat Österreich nach Art. 4 Abs. 2 Z 2 lit. a DBA Österreich/Kroatien (in der Folge DBA) als Ansässigkeitsstaat im Veranlagungsjahr 2008/2009 das Besteuerungsrecht auf ihr Welteinkommen. Die Bw. hatte im Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2008/1. Jänner bis 31. Mai 2009 151/91 Arbeitstage, wobei 145/60 Arbeitstage auf Kroatien und 83/31 Arbeitstage auf Österreich und diverse Länder entfallen. Daher ist das Bruttoeinkommen der Bw. entsprechend der in Österreich getätigten Arbeitstage aufzuteilen. Kroatien hat als wirtschaftlicher Arbeitgeber das Einkommen besteuert. Daher wird die Freistellung beantragt. Österreich als Ansässigkeitsstaat hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden.“

Die Bw. gliederte auf:

#### 2008

	Gesamt	Kroatien	Österreich und div. Länder
	228 AT Eur	145 AT Eur	83 AT Eur
Bruttoeinkommen Kz 210	117.781,26	74.904,75	42.876,51
Steuerfreie Bezüge gem. § 68	516,00	328,16	187,84
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz 220	15.804,00	10.050,79	5.753,21
insges. einbeh. SV	9.873,50	6.279,20	3.594,30
Abz. SV für Bez. Kz 220	1.341,70	853,27	488,43
Sonstige steuerfreie Bezüge	1.224,00	778,42	445,58
Progressionseinkünfte		58.321,45	
Steuerpflichtige Bezüge	91.705,46	0,00	33.384,01

#### 2009

	Gesamt	Kroatien	Österreich und div. Länder
	Eur	Eur	Eur
Bruttoeinkommen Kz 210	73.938,62	47.817,42	26.121,20

Steuerfreie Bezüge gem. § 68	516,00	340,22	175,78
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz 220	15.318,19	7611,19	7.707,00
insges. einbeh. SV	5.198,18	3.427,37	1.770,81
Abz. SV für Bez. Kz 220	1.553,12	1.136,55	416,57
Sonstige steuerfreie Bezüge	798,00	526,15	271,85
Progressionseinkünfte		37.049,04	
Steuerpflichtige Bezüge	53.661,37	0,00	16.612,33

Über Vorhalt des Finanzamtes für das Jahr 2008 im Zusammenhang mit dem beim Betriebsstättenfinanzamt (Finanzamt Wien 1/23) angeregten Lohnzettelsplitting legte die Bw. am 9. September 2009 Kalenderaufzeichnungen für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2008 vor, nach denen sie sich 145 Tage in Kroatien, 193 Tage in Österreich, 25 Tage in Slowenien und 3 Tage in Mazedonien sowie an den Wochenenden in Österreich aufgehalten hat. Das vom Betriebsstättenfinanzamt zunächst durchgeführte Lohnzettelsplitting wurde zu Folge einer am 9. November 2009 vom Finanzamt 1/23 Wien ergangenen Mitteilung an das Finanzamt in der Folge mit dem Bemerken wiederum rückgängig gemacht, dass der Gesamtbezug der Bw. in Österreich steuerpflichtig ist.

Mit Eingabe vom 20. Oktober 2009, beim Finanzamt eingelangt am 23. Oktober 2009, teilte die steuerliche Vertretung über Befragen des Finanzamtes mit, dass die Einkünfte der Bw., die sich auf die Arbeitstage in Kroatien beziehen, in Österreich als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Einkünfte berücksichtigt werden. Die kroatische Finanzbehörde sieht ohne Ansehung dessen, dass die Bw. im Jahr 2008 weniger als 183 Tage dort anwesend war, auf Grund der Kostenweiterbelastung von HE zur HC die Vergütung von einem in Kroatien ansässige Arbeitgeber bezahlt. Gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen soll jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck – wenn der Zusammenhang nicht anderes erfordert, - die Bedeutung zukommen, die ihm im Anwendungszeitraum nach jeweils nationalen Steuerrecht zukommt. Unterschiedliche nationale Rechtsverständnisse können daher zu unterschiedlichen Qualifikationen führen. Daher wird die Frage der Arbeitgebereigenschaft gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA dem jeweils innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates überlassen. Da die Kosten nach Kroatien weiterbelastet wurden und in Kroatien der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff vorherrscht, wurden die Vergütungen nach kroatischer Rechtsansicht von einem Arbeitgeber in Kroatien getragen. Dadurch ist für Kroatien der Art. 15 Abs. 2 lit. b erfüllt und es entsteht eine Steuerpflicht. Der Ansässigkeitsstaat ist an die Beurteilungen des Tätigkeitsstaates gebunden, weil aus dem Art. 23 Abs. 2 DBA hervorgeht, dass auf Grund der Unterschiede im innerstaatlichen Steuerrecht Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat auf bestimmte Einkünfte andere DBA-Bestimmungen anwenden, diese Einkünfte dennoch

entsprechend ihrem Wortlaut „...nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen...“ mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat zur Steuerentlastung verpflichtet ist (Qualifizierungsverkettung; Loukota, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI Februar 1999). Aus österreichischer Sicht ist die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliches Merkmal des Dienstverhältnisses; dies ist im zuliegenden Organigramm dokumentiert: in diesem Organigramm ist dem Business Unit Manager die Bw. als Marketing Manager neben dem Sales Manager direkt unterstellt. Dieser Eingabe wurden drei Rechnungen der HE an die HC über einen Kostentransfer für die Bw. über € 16.000,00 für das 4. Quartal 2008 und je € 24.000,00 für das erste und zweite Quartal 2008 angeschlossen.

Mit Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 vom 3. Dezember 2009 bzw. 23. August 2010 wurde den Anträgen der Bw. nicht Folge gegeben und wurden die Gesamteinkünfte der Bw. als inländische Einkünfte qualifiziert.

In den zu diesen Bescheiden gesondert ergangenen Begründungen führte das Finanzamt in sachverhaltsmäßiger Hinsicht jeweils Folgendes aus:

„Die Bw. wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber (HE GmbH) ab 1. April 2003 bis 1. März 2010 nach Kroatien zur HC entsandt. Die Lohnkosten für die Bw. werden vom österreichischen Arbeitgeber an H.C. weiterverrechnet. Den österreichischen Wohnsitz behielt die Bw. für die Dauer der befristeten Entsendung bei. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich weiterhin in Österreich. In den Kalenderjahren 2008 und 2009 war die Bw. 145 bzw. 60 Tage in Kroatien und 83 bzw. 31 Tage in Österreich und anderen Ländern tätig. Die Aufenthaltsdauer in Kroatien betrug ebenfalls 145 bzw. 60 Tage.“

In rechtlicher Hinsicht führte das Finanzamt übereinstimmend wie folgt aus:

„Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Kroatien können 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 betreffenden Kalenderjahr im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage aufhält und b) die Vergütungen von einem 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. Nach der sogenannten Monteurklausel kann unter drei Voraussetzungen der Ansässigkeitsstaat auch dann besteuern, wenn die Tätigkeit in einem anderen Staat ausgeübt wird. Diese Voraussetzungen sind a) der Arbeitnehmer hält sich nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat auf; b) der Arbeitgeber ist nicht im Tätigkeitsstaat ansässig und c) keine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, die den Lohnaufwand trägt. Die Bw. beantragt, den auf die Tätigkeitstage in

Kroatien entfallenden Teil der nichtselbständigen Einkünfte in Österreich von der Besteuerung freizustellen und nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Begründet wird dies damit, dass Kroatien das Besteuerungsrecht für diesen Teil der Vergütungen beansprucht, da die kroatische Finanzbehörde die Fa. HC auf Grund der Lohnkostentragung als wirtschaftlichen Arbeitgeber ansieht.

Der Arbeitgeberbegriff ist auf Grund der Verweisungsnorm des Art. 3 Abs. 2 DBA-Kroatien nach jeweils innerstaatlichem Recht zu interpretieren. Nach innerstaatlichem Recht ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmäßig wahrnimmt. Wer die Kosten wirtschaftlich trägt, ist dabei nicht relevant. Nachdem weder ein Entsendungsvertrag noch eine Vereinbarung zwischen österreichischem Arbeitgeber und HC vorgelegt wurde, ist davon auszugehen, dass der österreichische Arbeitgeber auch für die Zeit der Entsendung die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen ausübt. Dass mit HC ein Dienstverhältnis begründet wurde, wurde nicht behauptet, auch nicht, dass der österreichische Arbeitgeber in Kroatien über eine Betriebsstätte verfügt, die den Lohnaufwand trägt. Da somit alle drei Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Kroatien erfüllt sind, steht Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auch an jenem Teil der Vergütungen zu, der auf die Tätigkeit in Kroatien entfällt.“

Mit Eingaben vom 6. Februar und 22. September 2010, beim Finanzamt eingelangt am 1. März und 27. September 2010, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009. Darin ist ausgeführt wie folgt: „Im Rahmen der Lohnzettelberichtigung wurden die nichtselbständigen Einkünfte in einen Inlandslohnzettel mit steuerpflichtigen Einkünften von € 33.384,01 bzw. € 16.612,33 (Kz 245) und in einen Auslandslohnzettel mit steuerbefreiten Einkünften in Höhe von € 59.321,45 bzw. € 37.049,04 aufgeteilt. Dem Lohnzettelsplitting wurde nicht gefolgt. Die in Kroatien besteuerten Einkünfte wurden nicht freigestellt. Laut Bescheidbegründung wären die kroatischen Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien nur in Österreich zu versteuern, da die Aufenthaltsdauer bzw. auch die Arbeitstage in Kroatien 145 bzw. 60 Tage betragen haben. Basierend auf den folgenden zwei Lösungswegen wird die Freistellung unter Progressionsvorbehalt der in Kroatien besteuerten Einkünfte in Höhe von € 58.321,45 bzw. € 37.049,04 (laut Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 bzw. 2009).

1. Arbeitgeberbegriff im DBA Österreich/Kroatien (in der Folge DBA): Anders als Österreich knüpft Kroatien die Arbeitgebereigenschaft an eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Ger in der 183-Tage Klausel des Art. 15 Abs. 2 DBA verwendete Begriff „Arbeitgeber“ ist so wie im OECD-Musterabkommen im Doppelbesteuerungsabkommen nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem

Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 des Abkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend sein, Art. 3 Abs. 2 DBA lautet folgendermaßen: „Bei Anwendung des Abkommens 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.“ Im Fall der Bw. handelt es sich um eine internationale konzerninterne Arbeitskräftegestellung; sie ist während der Entsendung als Marketingmanagerin bei der HC tätig. Wie aus dem bereits am 22. Oktober 2009 übermittelten Organigramm ersichtlich, wurde die Bw. in den geschäftlichen Organismus der HC eingegliedert. Wir übermitteln diesbezüglich auch die Vereinbarung zwischen HE GmbH und HC über die gegenseitige Arbeitskräftegestellung. Auf österreichischer Seite ist im Fall der Arbeitskräftegestellung nicht der Gestellungsnehmer, sondern der Arbeitskräftegesteller als Arbeitgeber anzusehen (vgl. LStR Rz 923). Wir daher ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer einer österreichischen Gesellschaft auf Grund eines Arbeitskräftegestellungsvertrages zu einer konzernzugehörigen Gesellschaft nach Kroatien entsandt, wobei eine Anwesenheit von 183 Tagen in Kroatien nicht erreicht wird, dann darf Kroatien das Gehalt aus österreichischer Sicht nicht besteuern, weil dies durch die 183-Tage-Klausel untersagt ist. Wenn aber das innerstaatliche kroatische Recht von der österreichischen Rechtslage abweicht und im Fall der Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer (die HC) als „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ wertet, dann wird in diesem Fall durch Art. 3 Abs. 2 DBA ein Qualifikationskonflikt ausgelöst, weil Kroatien Art. 15 Abs. 1, Österreich hingegen Art. 15 Abs. 2 anwendet. In diesem Fall ergibt sich daher auf Grund des Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zu einer korrespondierenden Freistellung (vgl. EAS 3108, EAS-Auskunft des BMF, GZ. BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17. Dezember 2009 „Arbeitgeberbegriff im DBA Tschechien“).

2. Qualifikationskonflikt auf Grund unterschiedlicher Abkommensinterpretation: Dass Österreich als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuhalten ist, lässt sich darüber hinaus auch in folgender Weise argumentieren: Es steht unzweifelhaft fest, dass auf Grund unterschiedlicher Abkommensvorschriften Qualifikationskonflikte ausgelöst werden können (vgl. Lokouta, SWI 199, 70). Wenn also im innerstaatlichen Recht Österreichs und des betroffenen ausländischen Staates derartige Unterschiede bestehen, dass hierdurch ein grenzüberschreitender Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung (oder Doppelnichtbesteuerung) eintritt, ist zu untersuchen, ob bei der Auslegung des Abkommens der darin verwendete Arbeitgeberbegriff sich mit jenem des österreichischen innerstaatlichen Rechtes deckt. Dabei ist zu beachten, dass die Normen des Doppelbesteuerungsabkommens

als Teil des Völkerrechts nicht originär dem innerstaatlichen Rechtskreis entstammen und dass den darin verwendeten Ausdrücken daher nicht notwendigerweise jener Inhalt beizumessen ist, der ihnen im innerstaatlichen Recht zukommt. Innerstaatliches Recht hat dann zurückzutreten, wenn sich aus dem Abkommenszusammenhang abweichende Auslegungserfordernisse ergeben (vgl. in diesem Sinn Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen). Wie bereits unter Punkt 1 erläutert, ist der in der 183 Tage-Klausel des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA Österreich-Kroatien verwendete Begriff „Arbeitgeber“ so wie im OECD-Musterabkommen nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 des Abkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft maßgebend sein. Wenn daher die Frage der Arbeitgebereigenschaft gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA den innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Kroatien) überlassen wird, ist davon auszugehen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung des Tätigkeitsstaates gebunden ist. Denn aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen ergibt sich, dass dann, wenn auf Grund von Unterschieden im innerstaatlichen Steuerrecht Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat auf bestimmte Einkünfte andere DBA-Bestimmungen anwenden, diese Einkünfte dennoch entsprechend dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA „...nach diesem Abkommen in Kroatien besteuert werden...“ von der Besteuerung auszunehmen sind, mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat zur Steuerentlastung verpflichtet ist. Daher ist es vom reinen Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Österreich-Kroatien der Ansässigkeitsstaat (Österreich) zur Anwendung einer Steuerentlastung verpflichtet, wenn die Besteuerung im Quellenstaat (Kroatien) in Übereinstimmung mit dem DBA erfolgt. Als Auslegungsgrundsatz ist darüber hinaus Art. 31 der Wiener Vertragsrechtsrechtskonvention maßgeblich: Jeder Staatsvertrag, sonach auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist „im Lichte seines Ziels und Zweckes“ auszulegen. Kernziel jedes Doppelbesteuerungsabkommens ist unbestreitbar die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Werden daher vom Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens zwei Auslegungsvarianten getragen, von denen die eine die Doppelbesteuerung ausschließt, die andere eine solche hingegen zur Folge hat, dann gebietet Art. 31 der Wiener Vertragsrechtsrechtskonvention jene Auslegung als die richtige zu wählen, die dem Vertragsziel gerecht wird. Es geht daher weder darum, dass sich Österreich als Ansässigkeitsstaat dem Steuerrecht Kroatiens als Quellenstaat unterwirft, noch dass sich der Quellenstaat den Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates beugt, es geht einzig und allein darum, festzustellen, welchen Staat die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft. Und es erscheint die Interpretation des Art. 23 DBA sachgerecht, dem zu Folge die Last der Vermeidung der

---

Doppelbesteuerung immer dann den Ansässigkeitsstaat trifft, wenn das Abkommen den Quellenstaat nicht daran hindert, seine innerstaatlich vorgesehenen Abgaben zu erheben.

Es steht dahin gehend außer Zweifel, dass die in Kroatien erhobenen Steuern in Übereinstimmung mit den kroatischen Steuergesetzen zu Recht erhoben wurden. Österreich hat demnach als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die in Kroatien besteuerten Einkünfte freizustellen.“

Den Berufungen legte die Bw. geteilte Lohnzettel (Inlands- und Auslandslohnzettel) mit den in den Berufungen ausgewiesenen Daten bei.

Aktenkundig ist im Jahr 2008 noch eine Vereinbarung der HE GmbH, Wien, mit der HC Zagreb vom 27. Dezember 2007, die folgenden entscheidungswesentlichen Inhalt hat:

„1. Vertragsgrundlagen:

1.1. HE GmbH steht im alleinigen Eigentum der HAG % Co KGaA, Düsseldorf, und ist durch die letztgenannte ermächtigt und beauftragt die Märkte für Markenartikel (insbesondere Wasch- und Reinigungsmittel, kosmetische Produkte und für den Konsumentenbereich bestimmte Klebstoffe) und für systemtechnische Produkte (insbesondere Klebstoffe für gewerbliche und industrielle Zweck sowie Spezialreinigungsmittel für den gewerblichen und industriellen Einsatz) unter anderem in Kroatien zu entwickeln und dort zu diesem Zwecke eine ausreichend dimensionierte Organisation aufzubauen.

1.2. HE hat zu diesem Zweck in zahlreichen Ländern in dem in Abs. 1.1. genannten Gebiet Beteiligungen erworben oder Unternehmen gegründet, u.a. auch die „HHR“.

2. Vertragsgegenstand:

2.1. Auf den in Punkt 1. näher beschriebenen Grundlagen kommen HE und HHR überein, einander Dienstnehmer zur Unterstützung der in Abs. 1.1. näher beschriebenen Zwecke und zur Schulung zu überlassen.

2.2. Die in Abs. 2.1. genannten Dienstnehmer sollen einerseits die jeweils andere Organisation bei Leistungen iS der in Abs. 1. näher beschriebenen Zwecke unterstützen und hierzu erforderliche Dienste innerhalb der jeweils anderen Organisation erbringen, andererseits weitere Dienstnehmer der jeweils anderen Organisation mit Kenntnissen über den jeweiligen Markt und seine Besonderheiten versehen.

2.3. Hierzu wird HE zu HHR und wird HHR zu HE im Personalstand der jeweiligen Gesellschaft stehende Mitarbeiter entsenden. Diese Mitarbeiter sollen im Kalenderjahr jeweils nicht länger als 183 Tage innerhalb der Organisation der jeweils anderen Gesellschaft

---

aufhalten und verbleiben grundsätzlich in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis der sie entsendenden Organisation. Es sind jedoch mehrmalige derartige Entsendungen innerhalb von längstens drei aufeinander folgenden Kalenderjahren möglich.

2.4. Auf Dauer ihres Aufenthaltes und ihrer Tätigkeit in der jeweils anderen Organisation werden die nach Maßgabe dieser Vereinbarung entsandten Mitarbeiter in die aufnehmende Organisation eingegliedert, sofern sich dies nicht im Einzelfall als unzweckmäßig erweist; in einem solchen Fall bleiben die betreffenden Dienstnehmer in der entsendenden Organisation eingegliedert.

2.5. Grundsätzlich werden nach dieser Vereinbarung in die jeweils andere Organisation entsandten Mitarbeiter weiterhin durch jene Organisation entlohnt, zu welcher sie in einem arbeitsvertraglichen Dienstverhältnis stehen. Ausnahmsweise können die betreffenden Mitarbeiter aber auch ein arbeitsvertragliches Verhältnis zur aufnehmenden Organisation anstelle des dann auf Dauer der Entsendung ruhenden arbeitsvertraglichen Verhältnisses zur entsendenden Organisation oder ein zusätzliches arbeitsvertragliches Verhältnis zur aufnehmenden Organisation begründen.

2.6. Sollte die aufnehmende Gesellschaft aus Sicht des lokalen Steuerrechts als wirtschaftlicher Arbeitgeber des entsendeten Mitarbeiters gesehen werden, wodurch eine persönliche Steuerpflicht des entsendeten Mitarbeiters im aufnehmenden Land unabhängig von der Verweildauer entsteht, wird im Einzelfall vereinbart, ob die entsendende oder aufnehmende Organisation für die Abfuhr der geschuldeten Einkommensteuer des entsendeten Mitarbeiters verantwortlich ist.

### 3. Kosten

3.1. Die jeweiligen Leistungen seitens HHR an HE oder seitens HE an HHR sowie die von der aufnehmenden Organisation zu tragenden Kosten oder von der entsendenden Organisation zu erstattenden Kosten sind jeweils im Einzelfall nach Maßgabe der konkreten Erfordernisse der betroffenen Organisation einvernehmlich festzulegen. In diesem Rahmen sind insbesondere die Gehalts- und Nebenkosten des Mitarbeiters zu berücksichtigen.

3.2. Die HE aus Entsendungen nach dieser Vereinbarung entstehenden und durch HHR zu tragenden Kosten und die HHR aus Entsendungen nach dieser Vereinbarung entstehenden und durch HE zu tragenden Kosten sind vierteljährlich im Nachhinein zu ermitteln und dem jeweils anderen Vertragspartner in Rechnung zu stellen. Demnach einander gegenüber stehende fällige Forderungen sind gegeneinander aufzurechnen.

Mit Eingabe vom 19. Juli 2010, beim Finanzamt eingelangt am 21. Juli 2010, legte die steuerliche Vertretung der Bw. den „kroatischen Einkommensteuerbescheid 2008“ (Anmerkung: nach der Bezeichnung „Privremeno Porezno Rjesenje“ handelt es sich um einen vorläufigen Steuerbescheid) sowie die Berechnung/in englischer Übersetzung der kroatischen Steuer (von HRK 159.145,60) vor, die nach den Angaben der Bw. – jedoch ohne weiteren amtlichen Nachweis - laufend abgezogen worden sei. Nach der englischen Übersetzung sind in diesem vorläufigen Steuerbescheid Bruttoeinkünfte von HRK 415.309,22 (darin mit „taxable gross salary in HRK“ bezeichnet), eine Steuerbemessungsgrundlage von HRK 349.909,22 (darin mit „tax base“ bezeichnet) und ein Steuerbetrag von HRK 159.145,60 (darin mit „total amount of personal income tax“ bezeichnet) ausgewiesen.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde die steuerliche Vertretung der Bw. am 6. September 2012 telefonisch kontaktiert. Dabei wurde auf den der UFS-Entscheidung RV/3591-W/11 (nach Recherchen handelte es sich bei der Bw. ebenfalls um eine Bedienstete der Fa. HE in Österreich, die nach Kroatien entsendet wurde) hingewiesen. Weiters wurde auf die EAS-Auskünfte des BMF Nr. 3108 vom 17. Dezember 2009, Nr. 3201 vom 24. Jänner 2011 und Nr. 3271 vom 9. März 2012 hingewiesen und einerseits um Vorlage von geeigneten Unterlagen ersucht, die die Tragung der Lohnkosten der Bw. durch HC nachweisen können und andererseits um die Vorlage von ausreichenden Belegen über das Vorliegen eines durch Art. 3 Abs. 2 bedeckten Qualitätskonfliktes iSd EAS-Auskunft Nr. 3271 ersucht.

Mit Eingabe vom 27. September 2012, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 28. September 2012, wurden von der steuerlichen Vertretung „Nachweise der Kostenweiterbelastung der Gehaltskosten der Bw. in den Jahren 2008 und 2009 von der HE an HC“ vorgelegt. Es handelt sich dabei um vier von der HE/Wien an die HC/Zagreb am 14. März und 13. Juni 2008 sowie am 15. März und 15. Juni 2009 gerichtete Schreiben mit folgendem Inhalt „Überschrift: Cost Transfer Mrs. Bw., Relieving cost center: 9835, Text: Regarding the cost transfer of Bw. you are charged für the 1./2. Quartal 2008/1./2. Quartal 2009 with (jeweils) EUR 24.000,00 bzw. (jeweils) EUR 19.000,00; in Österreich erbrachte Werbeleistungen für ausländische Auftraggeber im Sinne des Umsatzsteuergesetzes; with best regards“. Diese Schreiben tragen den Stempel „gebucht am/ 31. März und 17. Juni 2008, am 16. März und 8. Juni 2009“ sowie einen abgekürzten Namensstempel.

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

Artikel 15 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-Kroatien lauten wie folgt:

- 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 betreffenden Kalenderjahr im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage 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.

Außer Streit steht, dass die Bw. im Inland ihren ständigen Wohnsitz und Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat. Sie ist daher in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig.

Unstrittig ist auch, dass die Bw. in den Kalenderjahren 2008 und 2009 lediglich an 145 bzw. 60 in Kroatien und sich somit nicht länger als 183 Tage ebendort aufgehalten hat. Damit sind die Kriterien des Art. 15 Abs. 2 DBA in der Weise erfüllt, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an ihren gesamten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

Die Bw. vertritt allerdings den Standpunkt, dass einerseits HHR den Arbeitslohn für ihre Tätigkeit in Kroatien getragen hat und andererseits nach kroatischem Recht HHR als ihr Arbeitgeber anzusehen ist, was ihrer Meinung zufolge Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen i.V. mit Art. 23 DBA Österreich/Kroatien die Verpflichtung von Österreich nach sich zieht, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Arbeitslohn, der aus ihrer Tätigkeit in Kroatien resultiert, von der Besteuerung freizustellen.

Wie bereits das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, wurde von der Bw. zu HC für die Dauer ihrer Entsendungen weder ein arbeitsvertragliches Verhältnis (unter Ruhen ihres arbeitsvertraglichen Verhältnisses zu HE) noch ein zusätzliches arbeitsvertragliches Verhältnis zu HC begründet. Gegenteiliges hat die Bw. weder in ihren Berufungen noch in den darauf folgenden Schriftsätze behauptet. Es ist daher ein in der zwischen HE und HHR geschlossenen Vereinbarung vom 27. Dezember 2007 unter Punkt 2.6. angeführter

---

Ausnahmefall nicht gegeben. Dass das arbeitsvertragliche Verhältnis bei der entsendenden Organisation (HE) bestehen geblieben ist, wurde in der vorgenannten Vereinbarung unter Punkt 2.3. festgelegt.

Wenn die steuerliche Vertretung zur Untermauerung ihres Standpunktes in ihren Berufungen auf die EAS-Auskunft Nr. 3108 des BMF betreffend kurzfristige Personalentsendung (DBA Österreich/Tschechien) bezogen hat, ist festzuhalten, dass die darin skizzierte Steuerfreistellung an die darin im letzten Absatz befindliche Bedingung geknüpft wurde, dass für eine derartige Maßnahme ein Nachweis erforderlich ist, dass keine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedsstaaten herbeigeführt und daher in gleicher Weise bei (tschechischen) Arbeitskräftegestellern vorgegangen wird.

Dieses Erfordernis hat das BMF in den EAS-Auskünften Nr. 3201 vom 24. Jänner 2011 und Nr. 3271 vom 9. März 2012 dahin gehend präzisiert, dass eine Steuerfreistellung Österreichs im Falle einer kurzfristigen Personalentsendung unabdingbar an das Vorhandensein ausreichender Belege über das Vorliegen eines durch Art. 3 Abs. 2 DBA gedeckten Qualifikationskonfliktes geknüpft; wie dieser Nachweis zu erfolgen hat, wurde in der EAS-Auskunft Nr. 3271 beschrieben. Der Unabhängige Finanzsenat teilt die in diesen Auskünften enthaltene Rechtsansicht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. wurde vom Unabhängigen Finanzsenat am 6. September 2012 zwecks Beilegung der Berufungsangelegenheit einerseits auf den in der Entscheidung des UFS RV/3591-W/11 abgehandelten Vergleichsfall sowie auf die für die beantragte Steuerfreistellung erforderliche bestätigende Belegunterlage hingewiesen.

Der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, diesen allein entscheidenden Nachweis (über das Vorliegen eines durch Art 3 Abs. 2 gedeckten Qualifikationskonfliktes) zu erbringen, ist die Bw. nicht nachgekommen.

Wenn die Bw. sich in ihren Berufungen auf den Nachweis der Tragung der Kosten für die Tätigkeit der Bw. durch die HC bezogen hat, so wurden in den von ihr vorgelegten Unterlagen dem Gestellungsnehmer HC „Werbeleistungen“ in Rechnung gestellt, die nicht den tatsächlichen Lohnaufwand der Bw. abbilden. Die organisatorische Eingliederung der Bw. in die HC kann – weil nicht streitentscheidend – dahingestellt bleiben.

Nicht relevant ist im gegenständlichen Fall auch die behauptete Besteuerung der Bezüge der Bw. in Kroatien, zumal es sich bei dem von ihr vorgelegten kroatischen Steuerbescheid lediglich um einen vorläufigen Bescheid („Privremeno Porezno Rjesenje“) handelt. Die von der Bw. vorgelegte „Calculation of croatian personal income tax and city tax for 2008“ stellt offensichtlich eine kanzleiintern von der steuerlichen Vertretung angestellte Berechnung dar.

---

Vor Allem ist aber darauf hinzuweisen, dass die Bw. nach der Aktenlage in einem durchgehenden Dienstverhältnis bei HE in Österreich stand.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen hat das Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2008 und 2009 zu Recht die gesamten Einkünfte der Bw. als inländische Einkünfte gewertet und diese der Besteuerung unterzogen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. März 2013