



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuer 2007

Mit Eingabe vom 27. Februar 2009 übermittelte die Berufungserberin (Bw.) ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 und teilte dazu erläuternd mit, dass sie von ihrem Arbeitgeber, der X AG vom 1. April 2005 bis 31. August 2007 befristet nach Bulgarien zur Y entsandt worden sei. Ab 1. September 2007 sei sie dann für voraussichtlich 2 Jahre zur Z nach Italien entsandt worden. Da die Bw. für die Dauer ihrer Entsendung ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten habe, sei sie im Veranlagungsjahr 2007 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Gemäß Artikel 1 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Volksrepublik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1984/425 (in weiterer Folge DBA Bulgarien) sei Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bw. anzusehen, weswegen Österreich das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen der Bw. zustehe. Bulgarien habe als Tätigkeitsstaat gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA Bulgarien das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die in Bulgarien ausgeübten Arbeitstage entfielen, da sich die Bw. im Jahr 2007 mehr als 183 Tage in Bulgarien aufgehalten habe.

Per 1. September 2007 sei die Bw. nach Italien entsandt worden. Da sich jedoch der Lebensmittelpunkt der Bw. weiterhin in Österreich befindet, gelte Österreich gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a 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) als Ansässigkeitsstaat und habe daher das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen der Bw. Da die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seit 1. September 2007 in Italien besteuert worden seien, werde der Antrag auf Anrechnung der in Italien für diese Einkünfte bezahlten Steuern in Österreich gestellt.

Im Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 habe die Bw. insgesamt 229 Arbeitstage gehabt. Davon würden 137 Arbeitstage auf Bulgarien und 92 Arbeitstage auf Italien entfallen.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Höhe von € 31.940,77 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2007 die Einkünfte, für welche sie die Anrechnung von der in Italien entrichteten Steuer beantragt habe, als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von € 53.030,80 berücksichtigt worden seien. Diese seien jedoch bereits in den lohnsteuerpflichtigen Einkünften im Lohnzettel unter der Kennzahl 245 enthalten und somit doppelt erfasst worden.

Weiters sei der Alleinerzieherabsetzbetrag bei einem Kind mit der Begründung nicht berücksichtigt worden, dass die Bw. im Veranlagungsjahr 2007 mehr als sechs Monate in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe-) Partner gelebt habe. Da die Bw. jedoch seit dem Veranlagungsjahr 2005 von ihrem ehemaligen Partner und dem Vater ihrer Tochter getrennt lebe, stehe ihr der Alleinverdienerabsetzbetrag bei einem Kind zu.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Form beantragt, dass die Anrechnung der italienischen Steuer in der Höhe von

€ 14.539,22 aufrecht bleibe und der Alleinerzieherabsetzbetrag bei einem Kind in der Höhe von € 494 berücksichtigt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 19. August 2009 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag ergänzend vor, dass gemäß Artikel 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck – wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordere – die Bedeutung zukommen solle, die ihm im Anwendungszeitraum 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.

Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Nachweises über die Abfuhr der Einkommensteuer in Bulgarien. Des Weiteren wurde um Auskunft darüber ersucht, wie es bei bloß 137 Arbeitstagen zu einer Aufenthaltsdauer von mehr als 183 in Bulgarien gekommen sei. Es wurde auch um Vorlage des Lohnzettels 2007 für die Einkünfte in Italien sowie um Mitteilung darüber ersucht, ob die Tochter der Bw. im Jahr 2007 in Österreich schulpflichtig gewesen sei.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2009 übermittelte die Bw. die bulgarische Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2007 sowie eine englische Übersetzung als Nachweis der Besteuerung in Bulgarien und die Kalenderaufzeichnungen der Bw. von Jänner bis Dezember 2007. Die Bw. habe die meisten Wochenenden mit ihrer Tochter in

Bulgarien verbracht, sodass der physische Aufenthalt von 183 Tagen in Bulgarien im Jahr 2007 überschritten worden sei. Im Übrigen habe die Tochter der Bw. vom 1. September 2005 bis 16. Juni 2007 eine deutsche Schule in Sofia und ab 10. September 2007 eine deutsche Schule in Mailand besucht.

Einkommensteuer 2008

Mit Eingabe vom 28. Juli 2009 übermittelte die Berufungswerberin (Bw.) ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 und teilte dazu erläuternd mit, dass sie von ihrem Arbeitgeber, der X AG vom 1. September 2007 bis 30. September 2008 befristet zur Z nach Italien entsandt worden sei. Seit 1. November 2008 sei die Bw. bei der A AG beschäftigt.

Die Bw. habe für die Dauer ihrer Entsendung ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten und zudem einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien begründet. Demzufolge sei sie im Veranlagungsjahr 2008 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a des DBA Italien sei Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen, da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. weiterhin in Österreich befunden habe. Österreich habe daher das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen der Bw. Da die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bis 30. September 2008 in Italien besteuert worden seien, werde der Antrag auf Anrechnung der in Italien für diese Einkünfte bezahlten Steuern in Österreich gestellt.

Mit Bescheid vom 20. August 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von € 38.460,11 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. (wie bereits in der Berufung gegen die Einkommensteuer 2007) ein, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2008 die Einkünfte, für welche sie die Anrechnung von in Italien entrichteter Steuer beantragt habe, als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von € 68.814,34 berücksichtigt worden seien. Diese seien jedoch bereits in den lohnsteuerpflichtigen Einkünften im Lohnzettel enthalten und somit doppelt erfasst worden.

Weiters beantragte die Bw. die Stornierung des Lohnzettels mit Bruttolbezügen in der Höhe von € 45.433,10 und steuerpflichtigen Bezügen von € 17.750,47, da anstatt dieses Lohnzettels ein berichtigter Lohnzettel mit steuerpflichtigen Bezügen von € 68.814,34 übermittelt worden sei.

Abschließend ersuchte die Bw. um Anpassung des Arbeitslosengeldes in der Höhe von € 1.324,94.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2009 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als es die Einkommensteuer 2008 von € 38.460,11 auf € 29.422,77 herabsetzte.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2009 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da der beantragten Stornierung des ursprünglichen Lohnzettels mit steuerpflichtigen Bezügen in der Höhe von € 17.750,47 nicht entsprochen worden sei.

Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Lohnzettels 2008 für die Einkünfte in Italien sowie um Mitteilung darüber, wie viele Arbeits- bzw. Aufenthaltstage die Bw. im Jahr 2008 in Italien verbracht habe.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2009 übermittelte die Bw. die italienischen Gehaltszettel für die Jahre 2007 und 2008. Darüber hinaus teilte die Bw. mit, dass die Einkünfte für die Tätigkeit in Italien nach österreichischem Recht berechnet und somit nicht die in Italien tatsächlich ausbezahlten Bezüge zur Berechnung herangezogen worden seien, da darin unter anderem Bezüge enthalten seien, die in Österreich nicht steuerpflichtig seien.

Zudem übermittelte die Bw. ihre Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2008. Da die Entsendung ursprünglich bis 31. August 2009 geplant und von einer ganzjährigen Ausübung der Tätigkeit in Italien ausgegangen worden sei, habe Italien ab Beginn der Entsendung Lohnsteuer einbehalten. Die Rückerstattung der Lohnsteuer bei frühzeitiger Beendigung der Tätigkeit sei in Italien nicht möglich.

Mit Ergänzungersuchen vom 12. Februar 2009 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. mit, dass sie laut Aktenlage in den Jahren 2007 und 2008 von ihrem Arbeitgeber nach Italien entsandt worden sei. Da sich die Bw. in den beiden Streitjahren jedoch jeweils weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten habe, seien die in Italien erzielten Einkünfte in Entsprechung des Artikels 15 Abs. 2 DBA Italien in Österreich der Besteuerung zu unterziehen und eine in Italien entrichtete Steuer nicht anzurechnen. Eine andere Sichtweise sei nur dann geboten, wenn dem Verwender in Italien (der Z) wirtschaftlich die Arbeitgeberfunktion zukomme.

Die 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 10. März 2010 übermittelte die Bw. Kopien der italienischen Gehaltsabrechnungen für die Jahre 2007 und 2008 sowie die mit ihrem Dienstgeber X AG abgeschlossene Entsendungsvereinbarung.

Ergänzend brachte die Bw. vor, dass sie im Rahmen ihrer Entsendung nach Italien mit der Funktion eines Underwriters in der Z betraut worden und dabei dem Head of Underwriting der Z unterstellt gewesen sei.

Weiters habe die Z über die Höhe der Bezüge der Bw. sowie über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplans des Konzerns entschieden. Auch sonstige Einmalzahlungen seien ebenfalls direkt von der Z an die Bw. ausbezahlt worden.

Das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall und der Anspruch auf Abfertigung und Pension lägen allerdings bei der X AG. Auch die Kompetenzen bezüglich Urlaubsausmaß, Entlassung und Kündigung lägen bei der X AG, auf Grund dessen auch die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders gelten würden.

Generell werde der Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit vom Personalentsender in Österreich weiter beschäftigt. Im Falle der Bw. habe diese jedoch mit 30. September 2008 ihr Dienstverhältnis beendet und sei seit 1. November 2008 bei der Hypo Investmentbank AG beschäftigt.

Der Arbeitnehmer habe zudem etwaige Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstverhältnis mit der X AG auszutragen.

Da die Bw. während ihrer befristeten Entsendung zur Z weiterhin in der österreichischen Sozialversicherung verblieben sei, sei die österreichische Gesellschaft für die Sozialversicherungsbelange der Bw. zuständig.

Die Bw. wies wiederholt darauf hin, dass sie funktional in die Organisation der italienischen Z eingegliedert gewesen sei und somit die wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft zu bejahren sei, da Italien den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anwende.

Des Weiteren verwies die Bw. auf die EAS-Auskunft 3108 des BMF, GZ BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009, wo festgehalten werde, dass Österreich den ausländischen Arbeitgeberbegriff anerkennen müsse und als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung tunlichst zu vermeiden habe.

Mit Vorhalt vom 25. März ersuchte das Finanzamt – betreffend das Vorbringen der Bw. zur Stornierung des Lohnzettels 2008 mit steuerpflichtigen Bezügen von € 17.750,47 und Berücksichtigung des berichtigten Lohnzettels 2008 mit steuerpflichtigen Bezügen von € 68.814,34 – um Auskunft sowie um Übermittlung des berichtigten Lohnzettels.

Mit Eingabe vom 31. März 2010 übermittelte die Bw. den berichtigten Lohnzettel 2008, welcher die Bezüge enthalte, die für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. September 2008 ausbezahlt worden seien. Ergänzend teilte sie dazu mit, dass sie auf Grund der Entsendung nach Italien zu den in Österreich ausbezahlten Bezügen zusätzliche Zahlungen in Italien für den genannten Zeitraum erhalten habe. Aus diesem Grund sei der ursprüngliche Lohnzettel für diesen Zeitraum mit steuerpflichtigen Bezügen von € 17.750,47 zu berichtigen gewesen. Da der ursprüngliche Lohnzettel mit Bruttobezügen in der Höhe von € 45.433,10 durch den berichtigten Lohnzettel mit Bruttobezügen von € 88.413,16 und steuerpflichtigen Bezügen von € 68.814,34 und einer anrechenbaren Lohnsteuer von € 4.044,01 ersetzt worden sei, müsse der ursprüngliche Lohnzettel storniert werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. ist Dienstnehmerin der österreichischen X AG, welche sie vom 1. April 2005 bis 31. August 2007 nach Bulgarien zur Y und vom 1. September 2007 bis 30. September 2008 zur italienischen Niederlassung Z entsandt hat.

Laut Kalenderaufzeichnungen der Bw. hat sich diese im

Streitjahr 2007: 193 Tage in Bulgarien und 125 Tage in Italien,

im Streitjahr 2008: 179 Tage in Italien

aufgehalten.

Die Bw. hat ihren Wohnsitz in Österreich für die Dauer ihrer befristeten Auslandsentsendungen beibehalten.

Strittig ist, ob die in Italien erwirtschafteten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich oder in Italien steuerpflichtig sind bzw. ob die in Italien entrichtete Steuer der Jahre 2007 und 2008 in Österreich anzurechnen ist.

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 innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unstrittig ist, dass die Bw. in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den sie für die Dauer ihrer 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 der Bw. daher beizupflichten, dass sie in den Streitjahren in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war.

Streitjahr 2007:

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob das österreichische Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften der Bw. durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.

Da sich die Bw. im Jahr 2007 einerseits 193 Tage in Bulgarien und andererseits 125 Tage in Italien aufgehalten hat, kommen sowohl das DBA Bulgarien als auch das DBA Italien zur Anwendung.

a) DBA Bulgarien (Progressionsvorbehalt?):

Gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA Bulgarien dürfen Arbeitslöhne und andere ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte

Tätigkeit bezieht, in diesem anderen Staat nur dann besteuert werden, wenn sich diese Person dort insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahres aufgehalten hat.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass sich die Bw. im Streitjahr 2007 193 Tage in Bulgarien aufgehalten hat. Bulgarien hat daher zu Recht die Besteuerung der von der Bw. im Jahr 2007 in Bulgarien erwirtschafteten nichtselbständigen Einkünfte vorgenommen.

Gemäß Artikel 18 DBA Bulgarien hat Österreich diese Einkünfte einerseits von der Besteuerung auszunehmen, kann sie jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Bw. einbeziehen (Progressionsvorbehalt).

Die seitens der Bw. in Bulgarien erzielten Einkünfte des Jahres 2007 sind daher in Österreich von der Besteuerung auszunehmen, jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Bw. zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

b)DBA Italien (Anrechnung der italienischen Steuer?):

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 die Bw. im Jahr 2007 insgesamt lediglich 125 Tage und somit weniger als 183 Tage in Italien aufgehalten hat.

Allerdings bringt die Bw. vor, dass ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bereits in Italien besteuert worden seien, da aus italienischer Sicht die Z 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.

Gegenständlich handelt es sich um einen Fall der Arbeitnehmerüberlassung. Darunter wird die zeitlich begrenzte Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens (Überlasser X

AG) an Dritte (Beschäftiger Z) verstanden. Zwischen Arbeitnehmer und Überlasser liegt ein modifiziertes Arbeitsverhältnis vor, bei dem der Arbeitnehmer dem Überlasser zur „Leistung an einen Dritten“ (§ 881 ABGB) verpflichtet ist. Zivilrechtlich bleibt der Überlasser Arbeitgeber (vgl. Tomandl, Arbeitsrecht 1, 2. Auflage, Wien 1988, Braumüller, 164).

Der steuerrechtliche Arbeitgeber ist hingegen immer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen.

Für die Frage, ob die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die die Bw. im Jahr 2007 für ihre Tätigkeit bei der Z bezogen hat, in Österreich oder in Italien steuerpflichtig sind, kommt es entscheidend darauf an, ob die Bw. und die Z in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG standen und ob sohin die Z als Arbeitgeber i.S.d. § 47 Abs. 1 EStG zu werten war. Die Arbeitgeberbegriffe des § 47 Abs. 1 EStG und § 47 Abs. 2 EStG sind ident, der Begriff „Dienstverhältnis“ i.S.d. EStG ist ausschließlich steuerrechtlicher Natur.

Ob die Bw. in einem Dienstverhältnis zur Z stand, richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem Recht. Auch die Definition des in Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffes ist unbestrittenmaßen auf Grundlage der Verweisungsnorm des Artikel 3 Abs. 2 DBA Italien nach innerstaatlichem Steuerrecht zu interpretieren. Solcherart ist aus dem OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen für die angesprochene Frage nichts zu gewinnen.

Um beurteilen zu können, ob die Z im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für den Zeitraum der Auslandsentsendung der Bw. als steuerlicher Arbeitgeber zu werten ist, muss vielmehr untersucht werden, ob die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmäßig von dieser oder von der entsendenden X AG wahrgenommen wurden. In diesem Zusammenhang wurde die Bw. mit Ergänzungsersuchen vom 12. Februar 2010 aufgefordert, zu verschiedenen Fragen Stellung zu nehmen.

Bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Oktober 1987, 85/14/0010 (und später VwGH 19.12.2002) hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass bei als Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltungen in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen besteht, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt, nicht jedoch – mangels Auszahlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn – zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem gegenüber die Arbeitsleistung erbracht wird.

Ausnahmsweise wird nur dann der Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein **unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb**

des Beschäftigers eingegliedert ist. In diesem Zusammenhang kann insbesondere darauf abgestellt werden, **wer über die Höhe der Bezüge entscheidet, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen darf, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendedezeit behält bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheidet (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191).**

Die Bw. wies wiederholt darauf hin, dass sie funktional in die Organisation der italienischen Z eingegliedert gewesen sei. Analog zur Rechtsprechung des Vewaltunggerichtshofes sind daher die in diesem Zusammenhang vom Höchstgericht festgelegten Kriterien zur Feststellung der Arbeitgebereigenschaft anhand der Beantwortung des Ergänzungsersuchens (Eingabe der Bw. vom 10. März 2010) sowie anhand der zwischen der Bw. und der X AG abgeschlossenen Entsendungsvereinbarung und der übermittelten Gehaltsabrechnungen zu prüfen.

Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die X AG auch für die Dauer der Auslandsentsendung der Bw. alle wesentlichen Belange dienstrechtlicher und arbeitsrechtlicher Natur innehatte (vgl. Pkt. 4 Entsendungsvereinbarung: Entgeltregelung) bzw. österreichisches Recht für alle aus der Entsendungsvereinbarung resultierenden eventuellen Rechtsstreitigkeiten zur Anwendung zu kommen hat (vgl. Pkt. 13 Entsendungsvereinbarung).

Abgesehen davon, dass die X AG die Bw. grundsätzlich jederzeit von ihrem Einsatzort rückberufen kann (vgl. Pkt. 3.1 der Entsendungsvereinbarung) und sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auslandsentsendung ihrer Arbeitnehmerin trägt (Anreise und Rückreisekosten, Übersiedlungskosten, Wohnungskosten, Abgeltung des Mittagstisches, Heimreisen, Flugrückholung, zusätzlich Kranken- und Unfallversicherung, eventuelle Steuernachforderung, Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Kinderbetreuungsgeld und bankliche Kinderzulage, Schulkosten – siehe Entsendungsvereinbarung), entscheidet sie selbstverständlich auch über die **Höhe der Bezüge**, indem sie den Auslandsbezug betragsmäßig festlegt, detailliert aufschlüsselt und auch dessen Auszahlungsmodalitäten regelt (vgl. Pkt. 4.2 der Entsendungsvereinbarung). Darüber hinaus wird in Punkt 5 letzter Satz der Entsendungsvereinbarung festgehalten, dass sämtliche Änderungen (insbesondere) das Entgelt betreffend, ausschließlich mit ausdrücklicher Zustimmung der X AG getroffen werden dürfen. Damit ist letztlich die Entscheidungsbefugnis der X AG betreffend die Höhe der Bezüge sichergestellt.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2010 legte die Bw. weiters die italienischen Gehaltsabrechnung für die Jahre 2007 und 2008 vor und teilte mit, dass die Z über die Höhe der Bezüge sowie über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns entscheide. Auch sonstige Einmalzahlungen würden ebenfalls direkt von der Z an die Bw. ausbezahlt.

Dem Vorbringen, wonach die Z über die Höhe der Bezüge entscheide, kann insofern nicht gefolgt werden, als es im klaren Widerspruch zu dem von der Bw. mit ihrem österreichischen Arbeitgeber rechtsverbindlich abgeschlossenem Entsendungsvertrag steht, in welchem die X AG die Höhe der Auslandsbezüge eindeutig selbstständig festlegt.

Allerdings ist der Bw. beizupflichten, dass – wie aus den vorgelegten italienischen Gehaltsabrechnungen zu entnehmen ist - das Gehalt der Bw. in Entsprechung des Punktes 4.4. der Entsendungsvereinbarung direkt von der Z ausbezahlt wird. Entgegen der Ansicht der Bw. ändert dieser Umstand jedoch nichts an der wirtschaftlichen Arbeitgebereigenschaft der X AG, da es einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag entspricht, dass der Gestellungsnehmer (Beschäftiger) die Aufwendungen für die überlassene Person trägt, indem er die vom Gesteller (Überlasser) in Rechnung gestellten Beträge bezahlt (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn i.S.d. § 25 EStG auszahlt, wobei der Begriff „auszahlen“ jedoch nicht an den tatsächlichen Geldfluss anknüpft. Entscheidend ist vielmehr, wer den entsprechenden Aufwand trägt bzw. auf wessen Rechnung die Auszahlung der Arbeitslöhne erfolgt. Bei der Arbeitnehmerüberlassung trägt grundsätzlich der Überlasser den Lohnaufwand. Die vom Beschäftiger geleisteten Zahlungen stellen nicht Arbeitslohn, sondern ein Entgelt für die Gestellung der Arbeitskraft dar, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden (vgl. VwGH vom 20.12.1972, 2340/71).

Betreffend die übrigen für die Arbeitgebereigenschaft relevanten Kriterien bringt die Bw. vor, dass das **Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall** bei der X AG liegen würde, bei welcher sie des Weiteren ihre Abfertigungs- und Pensionsansprüche geltend zu machen habe. Auch die **Kompetenzen bezüglich Urlaubsausmaß, Entlassung und Kündigung** lägen bei der X AG, auf Grund dessen auch die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders gelten würden. Generell werde ein entsendeter Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit auch bei der X AG **weiter beschäftigt** (vgl. auch Pkt. 3.2. Entsendungsvereinbarung).

Da der Unabhängige Finanzsenat nach abschließender Prüfung der vom Verwaltungsgerichtshof festgelegten Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis gelangt ist, dass im streitgegenständlichen Zeitraum die typischen Arbeitgeberfunktionen weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen, der X AG, wahrgenommen wurden und nicht auf die Z übergegangen sind, war die österreichische Gesellschaft im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als wirtschaftlicher Arbeitgeber der Bw. zu werten. Aus diesem Grund sind die Einkünfte aus nichtselbstständiger

Arbeit, die die Bw. im Jahr 2007 für ihre Tätigkeit bei der Z 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.

Der Bw. ist zwar beizupflichten, dass auf Grund unterschiedlicher Auslegung von Abkommensvorschriften Qualifikationskonflikte ausgelöst werden können (vgl. Loukota, SWI 1999, 70); eine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – wie die Bw. mit ihrem Hinweis auf die EAS-Auskunft 3108 des BMF, GZ BMF-010221/3358-IV/4/2009 vom 17.12.2009 vermeint - trifft den Ansässigkeitsstaat (im vorliegenden Fall Österreich) jedoch lediglich dann, wenn nach durchgeföhrtem Verständigungsverfahren für den konkreten Fall abschließend geklärt wurde, dass tatsächlich ein Qualifikationskonflikt vorliegt, weil beide Vertragsstaaten nach innerstaatlichem Recht die Besteuerung der Einnahmen zu Recht vornahmen.

Da aus österreichischer Sicht die in Italien erzielten Einkünfte nicht in Italien hätten besteuert werden dürfen, kann die in Italien entrichtete Steuer auch nicht in Österreich angerechnet werden.

c) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Strittig ist weiters die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages, da das Finanzamt davon ausgeht, dass die Bw. im Veranlagungsjahr 2007 mehr als sechs Monate in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe-) Partner gelebt habe.

Die Bw. bringt dazu vor, dass sie seit dem Veranlagungsjahr 2005 von ihrem ehemaligen Partner und dem Vater ihrer Tochter getrennt lebe, weswegen ihr der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe.

In seinem Erkenntnis vom 30. Juni 1994, 92/15/0212, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine eheähnliche Gemeinschaft im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988 dann vorliegt, wenn zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben und das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt ist. Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe, bei der die

Ehegatten nach § 91 ABGB ihre eheliche Lebensgemeinschaft unter Rücksichtnahme aufeinander einvernehmlich gestalten sollen, das eine oder andere Merkmal fehlen (vgl. VwGH 21.10.2003, 99/14/0224). Eine Lebensgemeinschaft im Sinne einer eheähnlichen Gemeinschaft ist anzunehmen, wenn nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es bei Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre (VwGH 23.10.1997, 96/15/0176; 30.6.1994, 92/15/0212). Indizien für eine Lebensgemeinschaft können auch die polizeiliche Meldung an ein- und demselben Wohnort oder eine gemeinsame Zustelladresse sein (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0212).

Dem Finanzamt ist somit zwar beizupflichten, dass die polizeiliche Meldung ein Indiz für eine Lebensgemeinschaft sein kann, wesentlich kommt es jedoch darauf an, ob nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es unter Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0176, Doralt, EStG - Kommentar, Band III, Tz. 30 zu § 33 EStG 1988). Dabei ist weder auf die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Partner noch auf dessen polizeiliche Meldung abzustellen.

Da im gegenständlichen Fall aus der Aktenlage eindeutig hervorgeht, dass die Bw. im Streitjahr 2007 durchgehend im Ausland tätig war, während der (vermeintliche) Partner in Österreich Einkünfte erzielte, erblickt die Berufungsbehörde keinen Grund, am Vorbringen der Bw., wonach sie seit dem Jahr 2005 von diesem Partner getrennt lebe, zu zweifeln, zumal nach dem äußeren Erscheinungsbild jedenfalls kein Zusammenleben erfolgte, wie es bei Ehegatten zu erwarten wäre.

Aus diesem Grund ist der Alleinerzieherabsetzbetrag für das Jahr 2007 zu gewähren.

Streitjahr 2008:

a) DBA Italien (Anrechnung der italienischen Steuer?):

Da sich die Bw. nach ihren Kalenderaufzeichnungen im Streitjahr 2008 unbestrittenmaßen lediglich 179 Tage – und somit weniger als 183 Tage im Sinne von Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien – in Italien aufgehalten hat, gelten die Ausführungen unter 2b) zur Anrechnung der italienischen Steuer sinngemäß auch für das Streitjahr 2008.

Die Einkünfte, die die Bw. im Streitjahr 2008 aus ihrer Tätigkeit bei der Z bezogen hat, sind daher in Österreich der Besteuerung zu unterziehen, weswegen die in Italien entrichtete Steuer in Österreich nicht angerechnet werden kann.

Betreffend das Vorbringen der Bw., wonach die Bw. auf Grund ihrer Entsendung nach Italien vom 1. Jänner bis 30. September 2008 zu den in Österreich ausbezahlten Bezügen zusätzliche Zahlungen in Italien erhalten habe und daher der ursprüngliche Lohnzettel für diesen

Zeitraum mit steuerpflichtigen Bezügen von € 17.750,47 zu berichtigen gewesen sei, ist der Bw. beizupflichten, dass der berichtigte Lohnzettel mit Bruttobezügen von € 88.413,16 und steuerpflichtigen Bezügen von € 68.814,34 den ursprünglichen Lohnzettel ersetzt und dieser somit zu stornieren ist.

b) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Die Ausführungen unter 2c) zur Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages gelten sinngemäß auch für das Streitjahr 2008.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, hat sich die Bw. im Streitjahr 2008 bis zum 30. September 2008 in Italien aufgehalten und nach ihrer Rückkehr nach Österreich einen neuen – von ihrem früheren Lebenspartner unterschiedlichen - Wohnsitz gegründet. Es ist daher ihrem Vorbringen zu folgen, wonach sie von ihrem ehemaligen Lebenspartner getrennt lebt.

Aus diesem Grund ist der Alleinerzieherabsetzbetrag für das Jahr 2008 zu gewähren.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (2007 und 2008)

Wien, am 7. April 2010