



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Nach elektronischem Einlangen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 2. Juli 2008 die Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Höhe von € -124,31 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Berufungswerber (Bw.) ein, von Jänner bis Dezember 2007 von seinem Dienstgeber, der X GmbH, im Ausmaß von insgesamt 30% seiner Tätigkeit zur slowakischen Tochter, der Y., entsandt worden zu sein.

Diese Einkünfte seien in der Slowakei besteuert worden. Die X GmbH habe für das Jahr 2007 somit 2 Lohnzettel (einen für das Inland und einen für das Ausland) an das Finanzamt übermittelt.

Der Bw. bringt weiter vor, dass gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik (in weiterer Folge DBA Ö - Slowakei) die gesamten Einkünfte in Österreich zu besteuern seien. Gemäß § 33 Abs. 11 EStG sei bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, wobei der Durchschnittsteuersatz zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 4 bis 6 zu ermitteln sei. Von den unter Anwendung dieses Durchschnittsteuersatzes ermittelten Steuern seien diese Abzüge abzuziehen.

Bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes sei dies aber nicht berücksichtigt worden. Anstelle von € 103.751,60 seien € 103.406,60 verwendet worden. Der Bw. ersuche daher, den Durchschnittsteuersatz neu zu ermitteln, die Einkommensteuer betrage nach Neuberechnung € 84.377,56 anstelle von € 84.489,79.

Mit Ergänzungsersuchen vom 18. Juli 2008 teilte das Finanzamt dem Bw., welcher laut Aktenlage in den Jahren 2006 und 2007 weniger als 183 Tage von seinem Arbeitgeber zur slowakischen Tochter entsendet worden sei, mit, dass die dafür erhaltenen Vergütungen gemäß § 15 Abs. 2 DBA Ö - Slowakei der Besteuerung in Österreich unterlägen. Eine andere Sichtweise sei nur dann geboten, wenn der slowakischen Tochter wirtschaftlich die Arbeitgebereigenschaft zukomme. Der Bw. wurde daher seitens des Finanzamtes ersucht, folgende Fragen zu beantworten und den Nachweis mittels geeigneter Unterlagen zu erbringen:

-) Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge bzw. mit wem wird 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 Entsendungszeit beschäftigen?
-) Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung?

-) Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder die des Staates des Personalverwenders?
-) Mit wem hat der Bw. die Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag auszutragen?
-) Wer ist für die SV-Belange zuständig?

Mit Eingabe vom 9. September 2008 übermittelte der Bw. eine Kopie des Vertrages betreffend eine Arbeitskraftüberlassung sowie eine Kopie des Entsendungsvertrages und teilte mit, dass er Dienstnehmer der X GmbH sei. Zwischen der X GmbH und der Y. sei ein Vertrag betreffend eine Arbeitskraftüberlassung abgeschlossen worden. Weiters sei ein Entsendungsvertrag zwischen der X GmbH und dem Bw. abgeschlossen worden. In diesen beiden Verträgen seien die wesentlichen Grundlagen der Entsendung geregelt worden. Demzufolge sei der Bw. während seiner Tätigkeit für die Y. in diese als Arbeitnehmer eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich. Er erhalte die notwendigen Arbeitsmittel von der Y., welche alle dafür anfallenden Kosten nach Anfall zu übernehmen habe.

Grundüberlegung der Verträge sei, dass einige Mitarbeiter der X GmbH bei der Y. und im Interesse der Y. tätig werden sollten, und zwar neben ihrem weiterhin aufrechten Dienstvertrag zur X GmbH. Somit sollten sie einen Teil ihrer Arbeitszeit der X GmbH widmen und den Rest als Dienstnehmer von Y. arbeiten. Arbeitsrechtlich hätte man einen eigenen Dienstvertrag mit Y. abschließen können, wobei alle betroffenen Mitarbeiter in diesem Fall eine Wiedereinstellungszusage seitens der X GmbH verlangt hätten. Zur Vereinfachung wurde, wie in derartigen Fällen durchaus üblich, vereinbart, dass das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis mit der österreichischen Gesellschaft aufrecht bleiben sollte, alle wirtschaftlichen Effekte aber so gestaltet würden, als ob die Y. auch arbeitsrechtlich Dienstgeber sei. Da die betroffenen Personen langjährig im Konzern beschäftigt bzw. auch Gesellschafter seien, habe man auch die Fragen einer möglichen Kündigung nicht näher geregelt.

Gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Ö – Slowakei sei das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der in der Slowakei ansässig sei, für die Tätigkeit in der Slowakei ab dem ersten Tag der Tätigkeit der Slowakei zugeordnet. Laut Kommentar zur OECD-Musterabkommen zu Artikel 15 komme es bei der Zuordnung des Besteuerungsrechtes darauf an, wer der wirtschaftliche Arbeitgeber und nicht wer der arbeitsrechtliche Arbeitgeber sei. Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers sei weder im DBA noch im innerstaatlichen Recht ausdrücklich definiert. In der Literatur werde der wirtschaftliche Arbeitgeber als diejenige rechtlich selbständige Person bezeichnet, die die Vergütungen für die ihr geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trage bzw. zu tragen

habe (vgl. DBA-Kommentar mit Verweis auf BFH-Rechtsprechung). Nicht maßgebend sei, mit wem der Arbeitnehmer den zivilrechtlichen Arbeitsvertrag abgeschlossen habe. Bei der Frage, wer die Vergütung trage bzw. zu tragen habe, komme es darauf an, wem die vom Arbeitnehmer ausgeübte Tätigkeit nach den Grundsätzen des „dealing at arm's length“ Prinzip zuzuordnen ist. Das sei jene Person, der der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung schulde, unter deren Leitung er tätig werde und deren Weisungen er unterworfen sei, mit der also ein Dienstleistungsverhältnis bestehe, das die wesentlichen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses aufweise. Für die Fälle von Entsendungen von Arbeitnehmern im Konzern werde betont, dass die Weiterbelastung von Kosten im Rahmen einer allgemeinen Umlage nicht ausreichend wäre. Nicht entscheidend seien u.a. Fragen der arbeitsrechtlichen Gestaltung des Dienstvertrages oder eine Rückkehroption.

Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck der Bestimmung: das Besteuerungsrecht an Arbeitslöhnen solle derjenige Staat haben, bei dem auch die Arbeitslöhne als Aufwand abgezogen werden könnten, d.h. dessen Steuerbemessungsgrundlage beschränkt werde. Nur in den Fällen, in denen kein ausreichender Anknüpfungspunkt zum Tätigkeitsstaat gegeben sei, werde aus Vereinfachungsgründen das Besteuerungsrecht beim Entsendestaat/Wohnsitzstaat belassen.

Im vorliegenden Fall sei der Bw. von Y. wirtschaftlich zeitanteilig übernommen worden, damit er bei ihr bestimmte Tätigkeiten im Management und im Aufbau des Vertriebes ausübe. Er habe ein eigenes Büro bei der Y., in dem er seine Leistungen erbringe. Üblicherweise sei der Bw. zwei Tage pro Woche vor Ort. Die Haupttätigkeit bestehe im Aufbau, in der Kontrolle und Optimierung der technischen Abläufe. So falle z.B. die Auswahl des bei Y. eingesetzten Maschinenparks (insbesondere technische Kriterien) in die Zuständigkeit des Bw. Weiters würden die Produktionsschritte unter Anleitung des Bw. laufend optimiert. Es handle sich dabei um Leistungen, die eindeutig im Interesse der Y. und nicht der X GmbH stünden. Die anfallenden tatsächlich bezahlten Gehaltskosten würden an Y. ohne Aufschlag weiterverrechnet, d.h. die Y. trage denselben Aufwand, wie wenn sie den Bw. auch rechtlich selbst angestellt hätte. Somit lägen Vergütungen eines slowakischen Arbeitgebers vor, sodass die Besteuerung im Tätigkeitsstaat zu erfolgen habe.

Betreffend die Fragen des Ergänzungsersuchens teilte der Bw. mit, dass der arbeitsrechtliche Dienstvertrag zwischen der X GmbH und ihm selbst abgeschlossen worden sei, weswegen auch die Höhe der Bezüge damit formal zwischen ihm und der X GmbH fixiert würde. Gemäß Punkt V des Vertrages betreffend eine Arbeitskräfteüberlassung habe sich der Bw. verpflichtet, bei einer Änderung gegenüber dem Bezug zum 1. Jänner 2006 einvernehmlich mit Y. vorzugehen, d.h. die Höhe des Bezuges sei einvernehmlich zwischen der X GmbH und

der Y. auf der einen Seite und dem Bw. auf der anderen Seite zu fixieren, d.h. die Entscheidung sei geteilt.

Verträge über eine Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns gäbe es nicht.

Das Risiko des Nichtleistungsfalles trage Y., da sie für die gesamte Zeit der Entsendung die gesamten anfallenden Gehalts- und Lohnnebenkosten im Verhältnis der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zahle, also auch für die Nichtleistungszeiten wie z.B. Krankheit und Urlaub.

Arbeitsrechtlich entstünden Abfertigungsansprüche gegenüber der X GmbH, die entsprechenden Kosten seien im Anlassfall aber von der Y. zu ersetzen. Pensionsansprüche gäbe es keine.

Das Urlaubsausmaß ergäbe sich aus dem arbeitsrechtlichen Anspruch. Hinsichtlich der Inanspruchnahme desurlaubes sei gemäß Punkt V des Vertrages Einvernehmlichkeit zwischen der Y. und der X GmbH herzustellen, d.h. die Entscheidung sei geteilt.

Derzeit habe der Bw. mit der X GmbH ein aufrechtes Arbeitsrechtsverhältnis. Ob nach Ablauf der Entsendungszeit eine volle Weiterbeschäftigung bei der X GmbH erfolgen werde oder nicht, würde im gegebenen Zeitpunkt zu entscheiden sein.

Formal habe das Recht der Kündigung bzw. Entlassung ausschließlich die X GmbH bzw. sind die österreichischen arbeitsrechtlichen Regelungen auf den Vertrag anzuwenden. Diese Frage sei allerdings ohne Bedeutung, da das Kündigungsrecht immer beim arbeitsrechtlichen Dienstgeber liege. Das Kündigungsrecht sei bei keiner Entsendung ein Kriterium, da dieses Recht immer bei der entsendenden Gesellschaft bleibe.

Alle Fragen des Dienstesatzes, der Zeiteinteilung, etc. für den Tätigkeitsumfang bei der Y. seien auch durch diese zu regeln. Die X GmbH habe laut Entsendungsvertrag kein Recht auf Anordnungen, trage allerdings auch weder Risiko noch Verantwortung für diese Tätigkeiten.

Gemäß EU-Richtlinie VO (EWG) 1408/71 unterliege der Bw. ausschließlich den Bestimmungen des österreichischen Sozialversicherungsrechtes. Die Sozialversicherungsbeiträge würden daher von der X GmbH abgeführt.

Insgesamt lägen somit die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmäßig bei der Y.: die Festlegung der Tätigkeit, das Risiko für den Erfolg der Tätigkeit des Mitarbeiters, die Verantwortung für ihn, die Entscheidung über den Bezug, die Tragung der Kosten von Nichtleistungszeiten, die Zurverfügungstellung der Arbeitsgeräte und des Büros. Daher sei die

Y. als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen und das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehe somit dem Tätigkeitsstaat, der Slowakei, zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Dienstnehmer der österreichischen X GmbH, welche ihn per 1. Jänner 2006 im Ausmaß von 30% seiner Arbeitskraft zur slowakischen Tochtergesellschaft Y. entsendet hat, um bei dieser bestimmte Tätigkeiten im Management und im Aufbau des Vertriebes auszuüben. Zu diesem Zwecke wurden einerseits zwischen der X GmbH und der Y. ein Vertrag betreffend eine Arbeitskräfteüberlassung und andererseits zwischen der X GmbH und dem Bw. ein Entsendungsvertrag abgeschlossen. Diese Verträge regeln die wesentlichen Grundlagen der Entsendung.

Danach ist der Bw. während seiner Tätigkeit für die Y. in diese als Arbeitnehmer eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich. Sie legt die Tätigkeit des Bw. fest, trägt das Risiko für den Erfolg der Tätigkeit des Bw., regelt alle Fragen des Dienstesatzes und die der Zeiteinteilung. Weiters trägt sie die Verantwortung für den Bw. und stellt die notwendigen Arbeitsmittel und das Büro zur Verfügung. Auch die anfallenden tatsächlich bezahlten Gehaltskosten des Bw. werden an die Y. ohne Aufschlag weiterverrechnet.

Der arbeitsrechtliche Dienstvertrag besteht (weiterhin) zwischen der österreichischen Gesellschaft X GmbH und dem Bw. Die Höhe der Bezüge wird zwischen ihr und dem Bw. fixiert, der Bw. geht lediglich bei Änderungen einvernehmlich mit der Y. vor. Über das Urlaubsausmaß entscheidet ebenfalls die österreichische Gesellschaft, auch hier stellt der Bw. bei der Inanspruchnahme lediglich Einvernehmen mit der Y. her.

Arbeitsrechtliche Abfertigungsansprüche entstehen ausschließlich gegenüber der X GmbH und das Recht der Kündigung bzw. Entlassung obliegt ebenfalls der österreichischen Gesellschaft. Auch die Sozialversicherungsbeiträge werden von der X GmbH abgeführt.

In § 3 Punkt 1 des Entsendungsvertrages wird ausdrücklich festgehalten, dass durch die Leistungserbringung des Bw. für die Empfängerfirma zwischen der Empfängerfirma und dem Bw. kein eigenständiger Dienstvertrag entsteht. Der Bw. bleibt daher arbeitsrechtlich und aus Sicht der Sozialversicherung im bestehenden Dienstverhältnis mit der X GmbH.

Nach § 5 des Entsendungsvertrages ist auf den gegenständlichen Entsendungsvertrag österreichisches Recht anzuwenden.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die in der Slowakei entrichtete Steuer auf die inländische Einkommensteuer des Jahres 2007 anrechenbar ist. Während der Bw. der Ansicht ist, dass die Y. als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei und das Besteuerungsrecht der von ihm erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit somit dem Tätigkeitsstaat Slowakei zukomme, geht das Finanzamt davon aus, dass mangels Arbeitgebereigenschaft der Y. die vom Bw. erklärten Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die Y. im Sinne des Artikel 15 DBA Ö – Slowakei nicht in der Slowakei hätten besteuert werden dürfen und daher eine Anrechnung der slowakischen Steuer auf die inländische Steuer nicht erfolgen könne.

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 – Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes und Weitergeltung des inländischen Dienstvertrages – sowie des Umstandes, dass der Bw. weder behauptet hat, in der Slowakei einen Wohnsitz begründet zu haben bzw. sich in der Slowakei als ansässig zu betrachten, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bw. im Streitjahr in Österreich ansässig (im Sinne des Artikel 4 DBA Ö-Slowakei) 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 Ö - 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. Gemäß Artikel 15 dieses Doppelbesteuerungsabkommens dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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.

Gemäß Artikel 15 Abs. 2 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 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.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass sich der Bw. im Jahr 2007 insgesamt weniger als 183 Tage bei dem Tochterunternehmen in der Slowakei aufgehalten hat, da er lediglich im Ausmaß von insgesamt 30% seiner Tätigkeit zur slowakischen Tochter entsandt wurde.

Allerdings geht der Bw. davon aus, dass die Slowakei die auf die Zeit seines Aufenthaltes in der Slowakei entfallenden Einkünfte zu Recht ebenfalls besteuert habe und die entrichtete Steuer demgemäß auf die österreichische Steuer anzurechnen sei. Der Bw. argumentiert, dass es darauf ankomme, wer der wirtschaftliche – und nicht wer der arbeitsrechtliche – Arbeitgeber sei. In seinem Fall lägen die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmäßig bei der Y., weswegen diese als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei und das Besteuerungsrecht der Slowakei als Tätigkeitsstaat zukomme.

Die Definition des in Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Ö – Slowakei verwendeten Arbeitgeberbegriffes ist auf Grundlage der Verweisungsnorm des Artikel 3 Abs. 2 DBA Ö – Slowakei nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht zu interpretieren. Um beurteilen zu können, ob die slowakische Gesellschaft 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 geht sowohl aus der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 9. September 2008 als auch aus den seitens des Bw. übermittelten Verträgen zweifelsfrei hervor, dass die österreichische Gesellschaft X GmbH alle wesentlichen Belange dienstrechtlicher bzw. arbeitsrechtlicher Natur inne hat (u.a. Gehaltszahlung) bzw. österreichisches Recht für alle aus dem Dienstverhältnis des Bw. resultierenden Rechte und Pflichten (Urlaubsausmaß, Abfertigungsansprüche, Sozialversicherung) und daraus allfällig resultierende Streitigkeiten zur Anwendung zu kommen hat.

Bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Oktober 1987, 85/14/0010, (und später VwGH 19.12.2002, 99/15/0191) hat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, dass bei als Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltungen – welche im vorliegenden Fall unbestrittenermaßen vorliegt – in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen bestehe, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (= Arbeitgeber), nicht jedoch – mangels Auszahlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn – zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem gegenüber die Arbeitsleistung erbracht werde. Dies wird im Übrigen auch in § 3 Punkt 1 des Entsendungsvertrages festgehalten.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191) wird lediglich dann der Beschäftiger ausnahmsweise 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 könne insbesondere darauf abgestellt werden, **wer über die Höhe der Bezüge entscheide, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen dürfe, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behalte bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheide**.

Der Verwaltungsgerichtshof hat es im Erkenntnis vom 19.12.2002, 99/15/0191 für die Arbeitgebereneigenschaft **weder als relevant erachtet, ob der Gestellungsnehmer oder Arbeitskräftegesteller die Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer bestimmt, noch stehe der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten**, einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag entgegen. **Einem solchen Vertrag entspreche es auch, dass der Gestellungsnehmer die Aufwendungen für die überlassenen Personen trage, in dem er die vom Gesteller in Rechnung gestellten Beträge bezahle**. Für nicht ausschlaggebend hält der Verwaltungsgerichtshof offensichtlich auch den Umstand, dass **Urlaubswünsche mit dem Gestellungsnehmer abzustimmen** seien. Wenn der Vertrag

schließlich regle, der Gestellungsnehmer könne **Anordnungen betreffend die Aufteilung der Arbeitszeit und die Ausübung bestimmter Tätigkeiten treffen**, so spreche dies nicht dagegen, dass dem Gestellungsnehmer lediglich eine vom Gesteller abgeleitete Anordnungsbefugnis zukomme.

Abgesehen davon, dass im vorliegenden Fall für die seitens des Verwaltungsgerichtshofes genannten Kriterien jeweils die österreichische Gesellschaft X GmbH verantwortlich ist, spricht der Umstand, dass – wie der Bw. in seiner Eingabe vom 9. September 2008 vorbringt – die X GmbH laut Entsendungsvertrag kein Recht auf Anordnungen habe, nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht dagegen, dass der Y. (= Gestellungsnehmer) lediglich eine von der X GmbH (= Gesteller) abgeleitete Anordnungsbefugnis zukommt. Es ist nämlich nicht ungewöhnlich, dass dem Gestellungsnehmer bei einer Arbeitskräfteüberlassung bezogen auf die vom Arbeitnehmer durchzuführenden Arbeiten ein Weisungsrecht zukommt, also etwa Anordnungen betreffend die Festlegung der Tätigkeit und den Tätigkeitsumfang, die Einteilung der Arbeitszeit und alle übrigen Fragen des Dienstesatzes vom Gestellungsnehmer getroffen werden.

Dasselbe gilt für das Vorbringen des Bw. betreffend die Übernahme der Verantwortung bzw. des Risikos für die Arbeitsergebnisse durch die Y. Darin liegt nämlich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der wesentliche Unterschied zwischen Arbeitsgestaltung und Assistenzleistung, bei welcher nicht Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt werden, sondern eine Dienstleistung erbracht wird. Da in diesem Fall der Erbringer der Dienstleistung über das erforderliche know-how verfügt, werden üblicherweise Anordnungen an Mitarbeiter vom Dienstleister getroffen werden.

Auch der Einwand des Bw., wonach die Höhe der Bezüge zwar formal zwischen der X GmbH und ihm fixiert würde, er bei Änderungen jedoch einvernehmlich mit der Y. vorgehe, ist nicht zielführend, zumal die einvernehmliche Vorgangsweise nichts an der letztlichen Entscheidungszuständigkeit der österreichischen Gesellschaft ändert. Dies gilt auch für das Vorbringen des Bw., wonach die österreichische Gesellschaft zwar über das Urlaubsausmaß entscheidet, der Bw. bei der Inanspruchnahme jedoch Einvernehmen mit der slowakischen Gesellschaft herstellt. Denn dieser Umstand ist laut Verwaltungsgerichtshof für die Arbeitgeberbereiung eben so wenig maßgeblich wie die Frage, ob der Gestellungsnehmer oder Arbeitskräftegesteller die Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer bestimmt, noch steht der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten, einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag entgegen. Einem solchen Vertrag entspricht es auch, dass der Gestellungsnehmer die Aufwendungen für

die überlassenen Personen trägt, in dem er die vom Gesteller in Rechnung gestellten Beträge bezahlt.

Das Vorbringen des Bw., wonach sämtliche Kosten für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall von der Y. zu tragen seien, ist nicht nachvollziehbar, zumal diesbezügliche Vereinbarungen zwischen der X GmbH und der Y. nicht vorgelegt wurden. Es wird darauf verwiesen, dass das gegenständliche Dienstverhältnis österreichischen arbeitsrechtlichen Regelungen unterliegt und damit nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall bei der Y. liegt. Allfällig daraus entstehende Kosten werden lediglich - wie bei Gestellungsverträgen üblich - an die Y. weiterverrechnet.

Da der Unabhängige Finanzsenat aus den dargelegten Gründen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis gelangt ist, dass im streitgegenständlichen Zeitraum die typischen Arbeitgeberaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen - der X GmbH – wahrgenommen wurden und nicht auf die Y. übergegangen sind, sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Bw. im Jahr 2007 für seine Tätigkeit bei der Y. bezogen hat, in Österreich (als Ansässigkeitsstaat) der Besteuerung zu unterziehen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. Jänner 2009