



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw genannt) hat in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 ausgeführt, er habe vom 6. April bis 30. September für seinen Arbeitgeber KF (kurz KF) Österreich GmbH in Großbritannien (kurz GB) gearbeitet. Für diese Arbeitstage sei gem. Art 15 (1) DBA in GB Steuer abgeführt worden. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sei diese ausländische Steuer (2.885,44 €) gemäß Art. 24 (2) DBA auf die in Österreich zu erhebende Steuer anzurechnen.

Mit Vorhalt vom 28. Februar 2006 wurde der Bw ersucht, einen Besteuernachweis (Steuerbescheid) über die in GB bezahlte Steuer sowie den Gestellungsvertrag mit der KF GB vorzulegen. Da die Beurteilung der KF GB als wirtschaftlicher Arbeitgeber durch die UK Revenue für das österreichische Finanzamt nicht maßgebend sei, werde er weiters aufgefordert, zur Frage der wirtschaftlichen Arbeitgeberbereienschaft der KF nach österreichischem Recht detailliert Stellung zu nehmen (verwiesen wurde auf die Ausführungen und laut Finanzamt maßgebenden Kriterien laut den Erlässen AÖF 1993/87 und AÖF 1998/70,

abgedruckt im DBA-Kodex, 3. Auflage, 818 und 826-828), da ein Besteuerungskonflikt ansonsten nur im Wege eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden könne (siehe Erlass AÖF 1998/70, Absatz 8).

Mit Schreiben vom 14. März 2006 wurde ausgeführt, dem beiliegenden Vertrag vom 10. September 2002 könne entnommen werden, dass der Bw mit diesem Vertrag verpflichtet worden sei, am „Project STAR“ mitzuarbeiten und dieses auch in anderen Ländern - wie insbesondere in Deutschland und Österreich - einzuführen. Im Vertrag werde ausdrücklich festgehalten, dass der Bw gegenüber Herrn Stefan H (Mitarbeiter der KF London) berichtspflichtig sei. Wie das FA daraus erkennen könne, sei der Bw sachlich, fachlich sowie projektbezogen immer in die projektführende englische KF Gesellschaft eingegliedert gewesen. Dementsprechend habe die Verantwortung und das Risiko für die Arbeitsergebnisse die englische Gesellschaft getragen. Weiters sei auch das Weisungsrecht gegenüber dem Bw bei der englischen Gesellschaft angesiedelt. Im Jahr 2004 sei es erforderlich gewesen, dass der Bw viele Arbeitstage direkt bei der englischen Gesellschaft zum Zwecke der Projektverwirklichung und Projektentwicklung erbringen habe müssen. Da nicht nur die wirtschaftliche, sondern auch formale Arbeitgebereigenschaft bei der englischen KF gelegen gewesen sei, sei auch aus österreichischer Sicht die in England erfolgte Versteuerung der auf die englischen Arbeitstage entfallenden Vergütungen richtig. Dementsprechend sei auch die Anrechnung der englischen Steuer auf die in Österreich anfallende Gesamtsteuer auf die Gesamtvergütungen richtig. In der Beilage übermittle man die englische Steuerberechnung des Bw sowie den entsprechenden Brief von Herrn Michael S an die englische Steuerbehörde, mit welcher bestätigt werde, dass die insgesamt resultierende Steuerschuld iHv 40.688,00 englischen Pfund mit Scheck beglichen worden sei. Sollte das FA einen weiteren Nachweis dieser Steuerzahlung benötigen, ersuche man, dass das FA direkt mit Mr D P B bei der englischen Steuerbehörde Kontakt aufnehme.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 7. Juni 2006 den Antrag auf Steueranrechnung mit der Begründung, die im Ersuchen um Ergänzung abverlangten Unterlagen seien nicht beigebracht worden und man sei auch nicht auf die Frage der wirtschaftlichen Arbeitgebereigenschaft im Sinne der dort angeführten Erlässe eingegangen, abgewiesen. Das Finanzamt gehe daher weiterhin davon aus, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine bloße konzerninterne Personalüberlassung handle, bei welcher die Arbeitgebereigenschaft im Entsendungszeitraum beim inländischen Unternehmen bleibe, was durch das vorgelegte interne Schreiben der KF GB vom 10.9.2002 bestätigt werde. Im Übrigen könne selbst bei Nachweis, dass es sich bei der KF GB um den Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 Abs. 2 DBA GB handle, eine Anrechnung der ausländischen Steuer nur erfolgen, wenn sie vom Steuerpflichtigen bezahlt worden sei (laut Beilage 2, Fußnote 6, sei die Steuer lediglich von

der KF vorgestreckt und vom Steuerpflichtigen erst nach Geltendmachung (Anrechnung) auf die österreichische Steuerlast zurückzubezahlen.

Mit Schriftsatz vom 5. Juli 2006 hat der steuerliche Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung erhoben und begründend im Wesentlichen ausgeführt, in den Beantwortungen der Ergänzungsanfragen sei nachgewiesen worden, dass sowohl die wirtschaftliche als auch die formale Arbeitgebereigenschaft für die englische Gesellschaft bestehe und daher der Anrechnung der auf die in England zu versteuernden Bezüge entfallenden Steuer nichts entgegenstehe. Die UK-Steuer sei tatsächlich vom Mitarbeiter gezahlt worden, von KF sei nur ein entsprechendes Darlehen (loan) gewährt worden. Da die Finanzierungsquelle für die Bezahlung der Steuer seitens des Mitarbeiters unerheblich sei, sei die von der Behörde vertretene Auffassung, dass eine Anrechnung aufgrund der Darlehensgewährung nicht möglich sei, falsch. Der Umstand, dass der Mitarbeiter in der Folge das Darlehen an KF zurückzahlen habe, ändere nichts an der tatsächlichen Leistung der Steuer durch den Mitarbeiter und damit an der Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer.

In der Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2006 hat das FA neuerlich darauf verwiesen, der Bw habe weder die bereits abverlangten Unterlagen vorgelegt noch sei ein Nachweis für die Arbeitgebereigenschaft der KF im Sinne des Art. 15 Abs. 2 DBA GB erfolgt. Das vorgelegte interne Schreiben vom 10. 9.2002 bestätige das Verbleiben der wirtschaftlichen und formalen Arbeitgebereigenschaft beim inländischen Arbeitgeber. Überhaupt sei die geforderte detaillierte Auseinandersetzung mit den für die Arbeitgebereigenschaft maßgebenden Kriterien nicht erfolgt. Deshalb sehe es das FA als erwiesen an, dass mangels Arbeitgebereigenschaft der KF GB die Besteuerung in GB rechtswidrig vorgenommen worden sei, sodass eine Steueranrechnung gemäß Art. 24 DBA GB nicht vorgenommen werden könne und eine sich als Folge ergebende Doppelbesteuerung nur im Wege eines internationalen Verständigungsverfahrens beseitigt werden könne.

Daraufhin hat der Bw am 24. Juli 2006 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde vorgebracht, bereits in der Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 14. März 2006 sei dargelegt worden, dass der Arbeitskräfteverleiher weder eine Verantwortung noch ein Risiko für die Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers habe, das Weisungsrecht gegenüber dem Bw die englische Gesellschaft gehabt habe, die Arbeiten an Orten ausgeführt worden seien, die der Aufsicht und Verantwortung der englischen Gesellschaft unterlegen seien, sämtliche Software-Grundlagen und Projektrahmenbedingungen von der englischen Gesellschaft beigestellt worden seien. Sollte die antragsgemäße Erledigung der Anrechnung der englischen Steuer auch im Verfahren vor der Abgabenbehörde 2. Instanz nicht anerkannt werden, ersuche man

um umgehende Einleitung eines Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Mit E-Mail vom 17. August 2006 hat die Referentin des unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt im Wesentlichen mitgeteilt, dass die Berufungsvorentscheidung (kurz BVE) jegliche Sachverhaltsfeststellungen vermissen lasse, aufgrund derer das FA zu der rechtlichen Würdigung, die formelle bzw. wirtschaftliche Arbeitgebereigenschaft sei beim inländischen Arbeitgeber verblieben, gelangt sei. Der bloße Verweis auf das Schreiben vom 10.9.2002 stelle jedenfalls keine entsprechende Bescheidbegründung dar. Eine erkennbare Auseinandersetzung mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2006 habe bis dato nicht stattgefunden.

Das FA wurde gebeten, die Stellung des Bw innerhalb des Unternehmens der KF GmbH Österreich bzw. der KF GB bzw. die Arbeitgebereigenschaft durch ein entsprechendes Auskunftersuchen an die inländische Gesellschaft abzuklären. Eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes setze im Übrigen die Kenntnis der Vereinbarung mit der KF Österreich und der britischen Gesellschaft voraus. Das Schreiben vom 10.9.2002 sei jedenfalls nur eine „Vereinbarung“ zwischen dem Bw und der britischen Gesellschaft. Das FA wurde ersucht, die Ergebnisse des Vorhalteverfahrens in Form einer Stellungnahme an den UFS zusammenzufassen.

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 17. August 2006 zu den Ergebnissen der in Auftrag gegebenen Ermittlungen Stellung genommen. Aus den Ausführungen des Arbeitgebers sowie aus dem internen Schreiben der KF GB an den Bw vom 19.10.2004 ergebe sich, dass die Gehaltshöhe nach dem mit der KF Austria abgeschlossenen Dienstvertrag unverändert bleibe, die Pensionsansprüche auch weiterhin gegenüber KF Austria bestehen würden, das Urlaubsausmaß sich weiterhin nach österreichischem Recht bestimme, der Bw nach Ablauf der Entsendezeit wieder in die österreichische Gesellschaft eingegliedert werde sowie insgesamt weiterhin österreichisches Arbeits- und Sozialversicherungsrecht anzuwenden sei. Das Finanzamt gehe unter diesen Umständen (ungeachtet der nach dem auf OECD-Kommentar basierenden Erlass AÖF 1993/87 bis zu einem gewissen Grad vorliegenden Eingliederung in das beschäftigende Unternehmen) davon aus, dass die Arbeitgebereigenschaft der österreichischen Gesellschaft nach innerstaatlicher Beurteilung entsprechend der Kriterien des Erlasses AÖF 1998/70 weiterhin gegeben sei. Dem Schreiben waren folgende Unterlagen angeschlossen: Auskunftersuchen vom 22. August 2006 an die KF International GmbH, X; Antwortschreiben vom 23. August 2006 (übermittelt mit E-Mail vom 25.8.2006) samt folgenden Beilagen: Schreiben („Letter of Understanding“) der KF International, GB, an den Bw vom 5. Jänner 2001, vom 10. September 2002 sowie vom 19. Oktober 2004 (undatiert und ohne Unterschrift).

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die in Großbritannien entrichtete Steuer auf die inländische Einkommensteuer des Jahres 2004 anrechenbar ist. Das FA geht davon aus, dass mangels Arbeitgebereigenschaft der KF GB die vom Bw erklärten Einkünfte aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die KF GB im Sinne des Art. 15 Abs. 2 DBA GB nicht in GB besteuert werden hätten dürfen und daher eine Anrechnung der britischen Steuer auf die inländische Steuer im Sinne des § 24 Abs. 2 DBA GB nicht erfolgen könne.

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl. 1970/390 idF BGBl. 1978/585; 1994/835 (im Weiteren kurz als DBA GB bezeichnet) dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 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, daß die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA GB dürfen Vergütungen ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Aus der Beantwortung vom 23. August 2006 des Auskunftersuchens des FA an die KF Österreich GmbH bzw. den vom Bw bzw. der KF Österreich GmbH vorgelegten Unterlagen (Letter of Understanding vom 5. Jänner 2001, vom 10. September 2002 und vom 19. Oktober 2004) ergibt sich folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt:

Der Bw ist am 1.1.1994 in das Unternehmen „Y GmbH“ (mittlerweile KF Österreich GmbH) als Leiter der Kostenrechnung eingetreten, wurde später (genaue Angaben fehlen) Leiter des IMC-Controlling, des gesamten Finanzwesens und der Abteilung EDV. Per 1. Februar 2001 (letter of understanding vom 5.1.2001) wurde er in das europäische Headoffice nach England

– London / Kew „entsendet“, wo er im Rahmen des Projektes STAR die Position des „*Process Team Leader Conversion*“ bekleidete. In diesem Projekt werden Geschäftsprozesse in allen Standorten in Europa analysiert, vereinheitlicht und in einem EDV-System (SAP) abgebildet. Ab 1. Februar 2001 bis zur Rückkehr nach Österreich per 1.10.2002 (letter of understanding vom 10.9.2002) war gehaltsauszahlende Stelle England, in Österreich wurden für den Bw lediglich Sozialversicherungsbeiträge abgeführt, welche aber nach England weiterverrechnet wurden. Auch nach seiner Rückkehr war der Bw im Rahmen des Projektes STAR als „Project Manager – Manufacturing“ in mehreren Ländern tätig. Der Bw wird seit seiner Rückkehr nach Österreich wieder von der österreichischen Gesellschaft bezahlt (gehaltsauszahlende Stelle), die Kosten werden konzernintern nach England weiterverrechnet. Es besteht Sozialversicherungspflicht in Österreich, das Urlaubsausmaß bestimmt sich nach österreichischem Recht. Seit 1. Oktober 2004 arbeitet der Bw als „Manager Migration“ in einem Nachfolgeprojekt des Projektes STAR mit dem Namen ATLAS (letter of understanding vom 19.10.2004). Nach Abschluss des Projektes/Auftrages soll der Bw wieder ausschließlich für die KF Österreich GmbH tätig sein.

Fest steht auch, dass sich der Bw im Jahr 2004 insgesamt weniger als 183 Tage (laut E-Mail Michael S an Monika R „around 75 days“) bei der britischen Schwestergesellschaft aufgehalten hat. Aus der vorgelegten Steuerberechnung und dem Schreiben vom 3. Oktober 2005 an die britische Steuerbehörde (z. Hd. Mr D P B) ergibt sich, dass die britische Schwestergesellschaft für den Bw eine sich aus dem „*Short term business visitors scheme*“ ergebende Steuerverbindlichkeit in Höhe von 1.958 englischen Pfund beglichen hat. Der Bw soll gemäß einer Fußnote zur Steuerberechnung das Darlehen (loan) an KF GB nach Anrechnung auf die österreichischen Steuern zurückzahlen.

Dass der Bw im Berufungsjahr in Österreich „ansässig“ und damit unbeschränkt steuerpflichtig war, ist ebenfalls unbestritten. Allerdings geht der Bw bzw. dessen steuerliche Vertretung davon aus, dass Großbritannien die auf die Zeit seines Aufenthaltes in Großbritannien entfallenden Einkünfte zu Recht ebenfalls besteuert habe und die entrichtete Steuer demgemäß auf die österreichische Steuer anzurechnen sei.

Die Beurteilung der Frage, wem im Zeitraum der „Entsendung“ die Arbeitgebereigenschaft zugekommen ist, bedarf vorweg der Klärung der Frage, auf welcher vertraglichen Rechtsgrundlage die Arbeitnehmersendungsentsendung beruht. Folgende Fälle können vorliegen:

1. Es wird ein Dienstverhältnis zur ausländischen Gesellschaft begründet
 - a) unter Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses (Arbeitgeberwechsel)
 - b) als zweites Dienstverhältnis

2. Es liegt der Fall einer Arbeitnehmergestellung vor

3. Die entsendende Gesellschaft erbringt der Konzerngesellschaft eine Dienstleistung, die unter Entsendung eigener Arbeitskräfte ausgeführt wird (vgl. dazu SWI 1995, 335 f).

Von der gewählten Gestaltung hängt sodann die Beantwortung der Frage ab, welchem Staat in welchem Umfang Besteuerungsrechte an den Bezügen zustehen.

Die Referentin des unabhängigen Finanzsenates geht in freier Beweiswürdigung des aufgrund der vorgelegten Unterlagen bzw. der Beantwortung des Auskunftersuchens an die KF Österreich GmbH festgestellten Sachverhaltes zunächst davon aus, dass die KF Österreich GmbH jedenfalls gegenüber der britischen Schwestergesellschaft keine Assistenzleistung erbracht hat, zumal das Projekt STAR aus England gesteuert wird bzw. unter „Obhut der englischen Gesellschaft“ steht. Auch die Projektverwirklichung in anderen Konzerngesellschaften wird von der englischen Gesellschaft gesteuert. Für die Referentin ist jedenfalls nicht erkennbar bzw. wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw bzw. der KF Österreich GmbH nicht behauptet, dass die KF Österreich GmbH der KF GB gegenüber im Rahmen der Projekte STAR bzw. ATLAS unter Entsendung des Bw Dienstleistungen erbracht hätte, d.h. aktive Beiträge im Rahmen der Projektentwicklung bzw. -umsetzung geleistet hätte. Überdies geht aus dem Schreiben vom 23. August 2006 hervor, dass die **Arbeitsinhalte** den Weisungen der englischen Gesellschaft unterlagen.

Dass der Bw sein Dienstverhältnis zur österreichischen Gesellschaft aufgegeben hätte, wurde im Verfahren nicht behauptet.

Es bleibt daher zu beurteilen, ob im gegenständlichen Fall ein zweites Dienstverhältnis mit der britischen Gesellschaft eingegangen wurde oder der Fall einer „bloßen“ Arbeitnehmergestellung vorliegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19.12.2002, 99/15/0191 darauf verwiesen, dass die Frage, ob ein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und die Arbeitgebereigenschaft im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, ausschließlich nach **innerstaatlichen Recht** zu beurteilen sei. Solcherart sei aus dem OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen für die Frage, ob Lohnabgaben zu erheben seien, nichts zu gewinnen.

Der VwGH hat in diesem Erkenntnis zunächst die bereits im Erk. vom 27. Oktober 1987, 85/14/0010, vertretene Ansicht geteilt, dass bei als Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltungen 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. Ausnahmsweise werde dann der Beschäftigte als

Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein **unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukomme und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert sei**. In diesem Zusammenhang könne insbesondere darauf abgestellt werden, **wer über die Höhe der Bezüge entscheide, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trage, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen dürfe, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behalte bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheide**.

Der VwGH hat es im Erk. vom 19.12.2002, 99/15/0191 für die Arbeitgebereigenschaft **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**. Zu Unrecht habe die belangte Behörde daher aus diesen Umständen die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin abgeleitet. Für nicht ausschlaggebend hält der VwGH offensichtlich auch den Umstand, dass **Urlaubswünsche mit dem Gestellungsnehmer abzustimmen** sind. 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.

Vorausgeschickt sei, dass dem unabhängigen Finanzsenat trotz Anforderung durch das Finanzamt (Vorhalt an den Bw vom 28. Februar 2006; Auskunftersuchen vom 22. August 2006 an die KF Österreich GmbH) keine schriftliche Vereinbarung (Gestellungsvertrag) zwischen der KF Österreich GmbH und der britischen Schwestergesellschaft vorgelegt wurde. Die vorgelegten „Letters of Understanding“ wurden zwischen dem Bw und einem Vertreter der KF GB geschlossen. Die KF Österreich GmbH (Herr Roland Z) hat im Antwortschreiben vom 23. August 2006 Umstände der Überlassung des Bw an die britische Schwestergesellschaft erläutert und zur Frage, wem im gegenständlichen Fall die Arbeitgebereigenschaft zukomme, anhand der in den Erlässen AÖF 1993/87, AÖF 1998/70 aufgelisteten Kriterien bzw. Fragen Stellung genommen. Zudem wurde – ergänzend zu dem bereits vom Bw vorgelegten Schreiben (Letter of Understanding) vom 10. September 2002 – der Letter of Understanding vom 5. Jänner 2001 sowie vom 19. Oktober 2004 angeschlossen.

Nach Ansicht der Referentin des unabhängigen Finanzsenates geht bereits aus dem „Letter of Understanding“ vom 10. September 2002 zweifelsfrei hervor, dass der Bw nach seiner

Rückkehr („repatriation“) nach Österreich (1. Oktober 2002) zwar weiterhin immer wieder in England im Rahmen des Projektes Star bzw. später im Projekt ATLAS mitarbeiten sollte (arg.: „continuing role in Project Star as Project Manager – Manufacturing“), dass aber die österreichische Gesellschaft als „legal employer“ alle wesentlichen Belange dienstrechtlicher bzw. arbeitsrechtlicher Natur inne hat (u.a. Gehaltszahlung – „Austrian payroll“) bzw. österreichisches Recht für alle aus dem Dienstverhältnis des Bw resultierenden Rechte und Pflichten (Urlaubsanspruch, Abfertigungs- und Pensionsansprüche, Sozialversicherung) und daraus allfällig resultierende Streitigkeiten zur Anwendung kommen sollte (vgl. die Ausführungen zu „Applicable Law and Legal Form“). Damit steht für die Referentin fest, dass ab 1. Oktober 2002 und auch während der Entsendung im Jahr 2004 nach Großbritannien die österreichische Gesellschaft „formeller Arbeitgeber“ des Bw war.

Laut VwGH wird dann der Beschäftigte ausnahmsweise als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein **unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukomme und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Beschäftigten eingegliedert sei.**

Der Umstand, dass laut Schreiben der KF Österreich GmbH vom 23. August 2006 im Rahmen der Gestellung der Vorgesetzte des Bw der englischen Gesellschaft angehört habe bzw. der Bw aus Österreich keinerlei Instruktionen erhalten habe bzw. - wie die steuerliche Vertretung des Bw ins Treffen geführt hat - der Bw gegenüber Mitarbeitern der britischen Gesellschaft Berichtspflichten gehabt habe, (arg: „reporting to Stefan H , reporting to the Director Shared Service Center – Madrid), spricht nach Auffassung der Referentin des unabhängigen Finanzsenates nicht dagegen, dass dem Gestellungsnehmer lediglich eine vom Gesteller abgeleitete Anordnungsbefugnis zugekommen ist. Die Referentin hält es nämlich nicht für ungewöhnlich, dass dem Gestellungsnehmer bei einer Arbeitskräfteüberlassung bezogen auf die vom gestellten Arbeitnehmer durchzuführen Arbeiten (hier im Rahmen des Projektes STAR) bzw. projektbezogen ein Weisungsrecht zukommt, d.h., dass etwa Anordnungen betreffend Aufteilung der Arbeitszeit, Ausübung bzw. Art der Ausführung bestimmter Tätigkeiten vom Gestellungsnehmer getroffen werden. Da die KF Österreich GmbH zu jenen Gesellschaften gehört hat, in denen das Projekt STAR umgesetzt werden sollte, erscheint es zudem nicht verwunderlich, dass sie dem Bw keinerlei Instruktionen geben konnte. Eben dies gilt für die Übernahme der Verantwortung bzw. des Risikos für die Arbeitsergebnisse. Darin liegt nach Ansicht der Referentin auch ein wesentlicher Unterschied zw. Arbeitsgestaltung und Assistenzleistung, bei der nicht Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt werden, sondern eine Dienstleistung erbracht wird. Da diesfalls der Erbringer der Dienstleistung über das erforderliche know-how verfügt, werden üblicherweise Anordnungen an Mitarbeiter vom Dienstleister getroffen werden.

Laut Schreiben vom 23. August 2006 (Beantwortung des Auskunftersuchens an die KF Österreich GmbH) werden Gehaltsvorrückungen nach Beurteilung durch den englischen Vorgesetzten durchgeführt. Die Entscheidungsbefugnis über Gehaltsvorrückungen hat aber die KF Österreich GmbH. Dass eine Stellungnahme (Beurteilung) der Person, die die Arbeitsleistung des Bw vor Ort beurteilen kann, eingeholt wird, erscheint nachvollziehbar, ändert aber an der letzten Entscheidungszuständigkeit der österreichischen Gesellschaft nichts.

Auch der Umstand, dass „der entscheidende Input“ für die Berechnung eines Bonus vom englischen Vorgesetzten „geliefert“ werde, bedeutet nur, dass seine Beurteilung bei Festsetzung eines allfälligen Bonus berücksichtigt wird. Die „letzte“ Entscheidung über die tatsächliche Höhe eines Bonus trifft aber offensichtlich die KF Österreich GmbH.

Soweit ausgeführt wurde, dass sämtliche Kosten für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall der Gestellungsnehmer trage, wird darauf verwiesen, dass – wie sich aus den „Letters of Understanding“ vom 10. September 2002 bzw. 19. Oktober 2004 ergibt - das gegenständliche Dienstverhältnis österreichischen arbeitsrechtlichen Regelungen unterliegt und damit nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall bei der KF GB lag. Allfällig daraus entstehende Kosten werden lediglich – wie bei Gestellungsverträgen üblich - an die KF GB weiterverrechnet.

Im Schreiben vom 23. August 2006 wurde auch ausgeführt, die englische Gesellschaft würde bei einer allfälligen Verfehlung die Entscheidung zur Auflösung des Dienstverhältnisses treffen. Das Dienstverhältnis, welches zwischen der österreichischen Gesellschaft und dem Bw bestehe, würde dann gem. österreichischem Arbeitsrecht gelöst werden. Da unbestrittenermaßen eine Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem Bw nur nach österreichischem Recht erfolgen hätte können, kann die englische Gesellschaft zwar möglicherweise eine Auflösung des Gestellungsvertrages mit dem Bw aufgrund von Verfehlungen fordern, eine wirksame Kündigung kann allerdings nur die KF Österreich GmbH aussprechen (vgl. die Ausführungen zum Punkt „Applicable Law and Legal Form“). Sie ist dabei an die im österreichischen Recht vorgesehene Kündigungsgründe gebunden. Was eine allfällige Beendigung der Tätigkeit des Bw im Rahmen der Arbeitsgestaltung anlangt, ist es auch bei einem „klassischen Gestellungsvertrag“ üblich, dass beide Vertragspartner unter gewissen Voraussetzungen das Vertragsverhältnis beenden können. Dass im Übrigen die KF Österreich GmbH den Bw nach Ablauf der Entsendezeit (Erfüllung des Projektes, Auftrages) behalten soll, wurde nicht in Abrede gestellt. Der Umstand, dass über die Urlaubskonsumation der Gestellungsnehmer entscheidet, d. h. Urlaubswünsche mit der englischen Gesellschaft abzustimmen sind, ist laut VwGH für die Arbeitgebereigenschaft ebensowenig 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 Arbeitskräfte-gestellungsvertrag 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.

Nach Ansicht der Referentin kann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (wirtschaftliche Betrachtungsweise) daher nicht davon ausgegangen werden, dass der KF GB im Zeitraum der Entsendung gegenüber dem Bw Arbeitgebergemeinschaft zugekommen ist. Die Vergütungen, die der Bw 2004 für die in GB ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezogen hat, dürfen daher gem. § 15 Abs. 2 DBA GB nur von Österreich (als Ansässigkeitsstaat) besteuert werden

Dass Großbritannien ebenfalls einen Teil der Bezüge nach dem „*Short Term Business Visitors Scheme*“ besteuert hat, bewirkt nicht, dass die Steuer gem. § 24 Abs. 2 DBA Großbritannien angerechnet wird, zumal eine Anrechnung nur dann erfolgt, wenn Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches nach dem Doppelbesteuerungsabkommen im Vereinigten Königreich **besteuert werden durften**. Da dies aber nicht der Fall war, kann die in GB entrichtete Steuer auf die inländische Steuer nicht angerechnet werden.

Bezüglich des Ersuchens des steuerlichen Vertreters, bei nicht antragsgemäßer Erledigung ein Verfahren nach der EU Schiedskonvention einzuleiten, wird darauf verwiesen, dass der unabhängige Finanzsenat hierfür keine Zuständigkeit besitzt. Im Übrigen handelt es sich bei der EU-Schiedskonvention um einen völkerrechtlichen Vertrag, der am 23. Juli 1990 von den damaligen zwölf EG-Mitgliedsstaaten unterzeichnet wurde und der **Besteitung der Doppelbesteuerung, die infolge von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen entsteht**, dient. Eine Anwendbarkeit der EU-Schiedskonvention auf den gegenständlichen Fall ist daher für die Referentin nicht erkennbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Oktober 2006