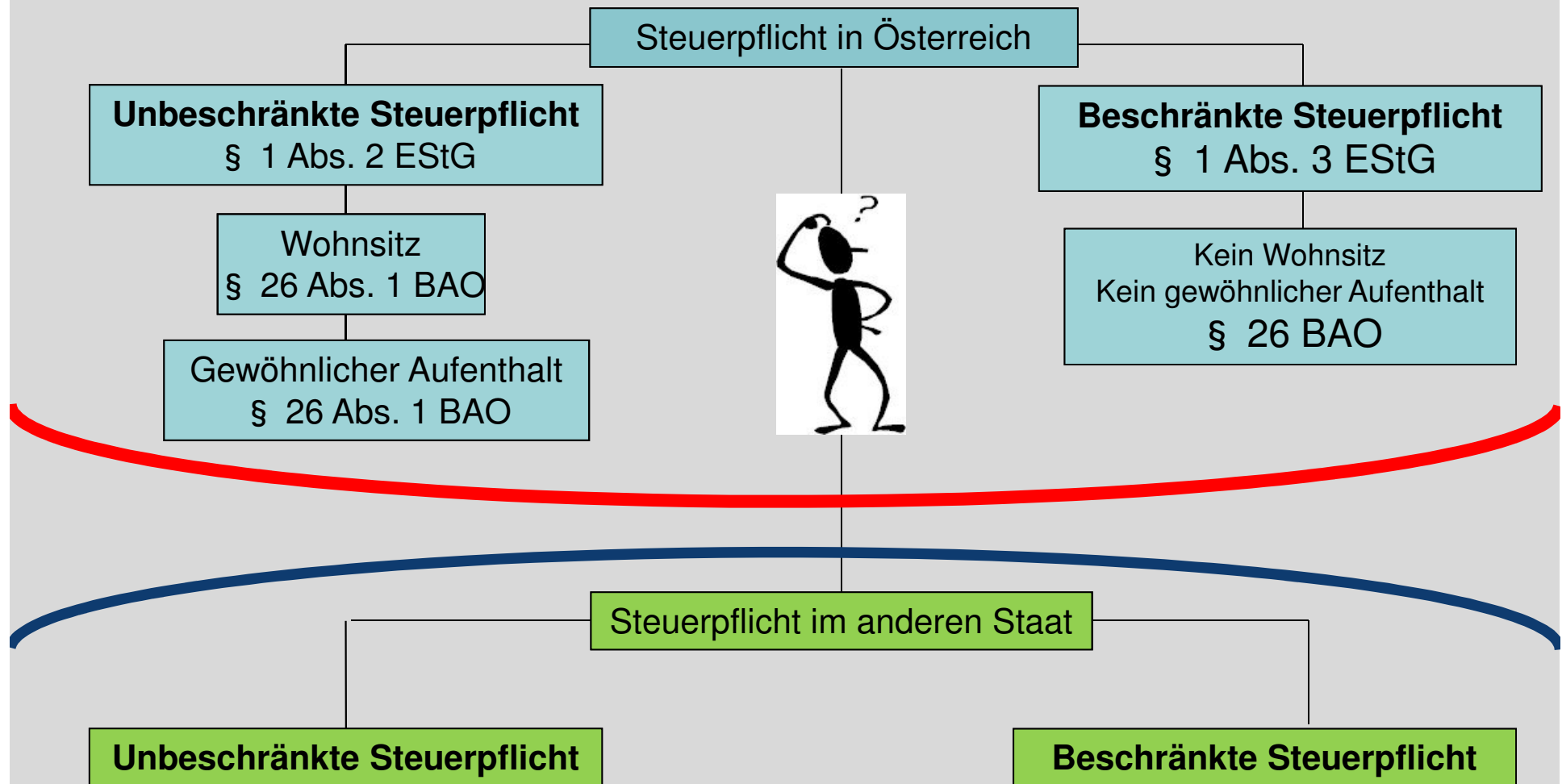


# **Paradigmenwechsel bei der Besteuerung überlassener Arbeitskräfte – der neue Erlass**

**Mag. Stefan Haas**

# Problematik: Anknüpfungspunkte mitunter zu mehreren Staaten



# Gefahr einer doppelten Besteuerung

*Werden natürliche Personen grenzüberschreitend tätig, so löst dies in der Regel einen Besteuerungsanspruch des Tätigkeitsstaates aus, der mit dem Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates auf das Welteinkommen kollidiert.*

**Es droht eine Doppelbesteuerung.**

Verteilung der Besteuerungsrechte anhand Verteilungsnormen

Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung

## Staaten mit DBA

- Anrechnungsmethode
- Befreiungsmethode

## Innerstaatliche Maßnahmen

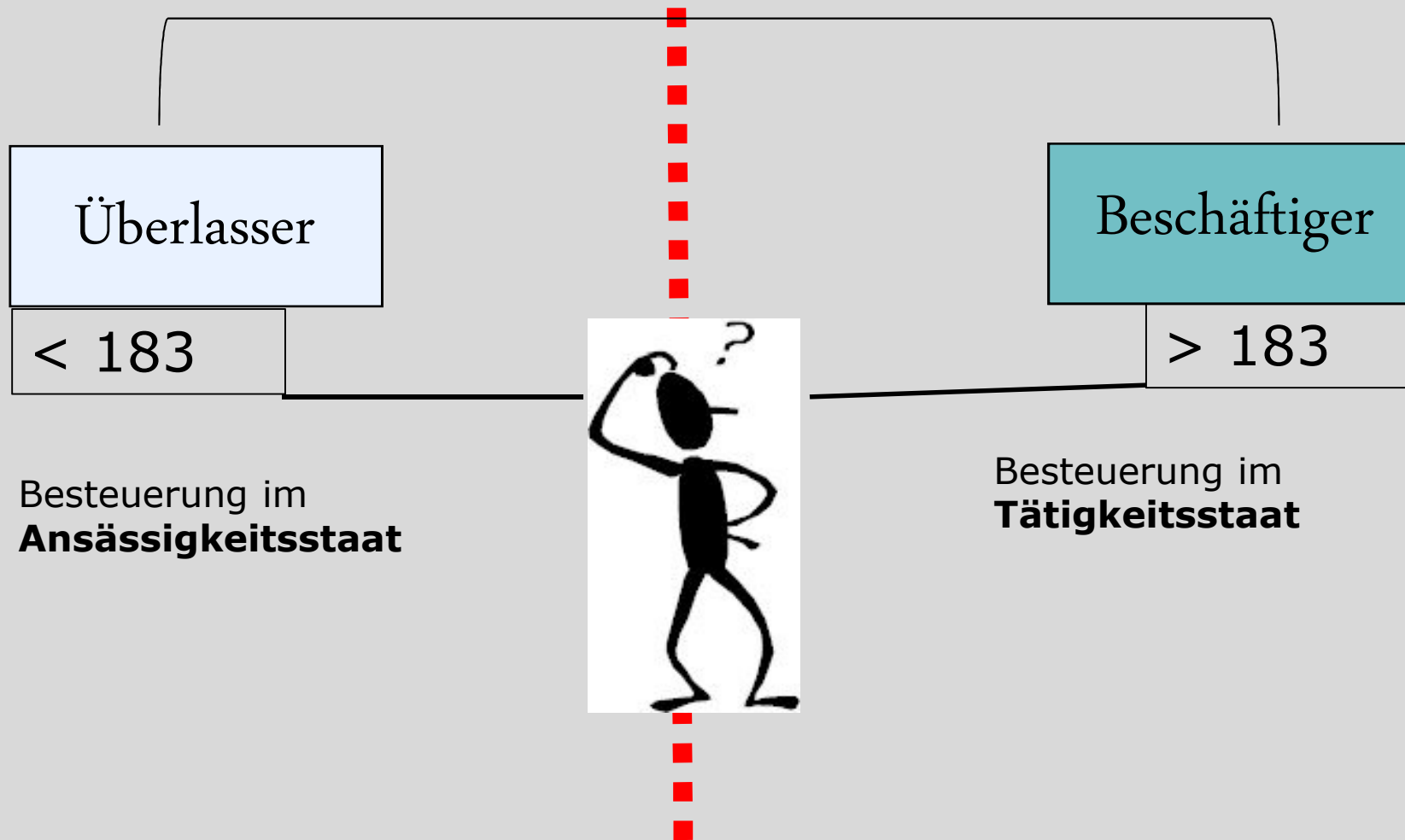
- VO zu § 48 BAO BGBl II 2002/474

# Steuerliche Rahmenbedingungen der Arbeitskräfteüberlassung

- Art. 15 OECD-MA als maßgebliche Verteilungsnorm
  - ▶ Besteuerung der Einkünfte grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers
  - ▶ Wird die Tätigkeit allerdings in einem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt, so unterliegen die Bezüge dort der Besteuerung (= „Arbeitsortprinzip“)
  - ▶ **Ausnahme vom Arbeitsortprinzip**, wenn
    - sich der DN nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten im Tätigkeitsort aufhält UND
    - Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist UND
    - Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

# Die 183-Tage-Regelung

Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA



# DBA-Verteilung für Löhne und Gehälter

## Ausüben der Tätigkeit und Berechnung der 183 Tage

### ■ „Ausüben“ i.S. physischer Anwesenheit

- ▶ Vor-Ort-Tätigkeit als Voraussetzung
- ▶ Ansässigkeit des AG und Zahlungsort irrelevant
- ▶ Durchreise < 24 Stunden bleibt außer Ansatz

### ■ Berechnung der 183-Tage-Frist

- ▶ physischer Aufenthalt, auch Teilanwesenheit (BMF 18.11.1991, AÖFV 331/1991)
- ▶ **Urlaubstage im Anschluss** an eine Auslandstätigkeit zählen mit (BFH vom 23.2.2005, IR 13/04 NV)
- ▶ **Mitzuzählen sind:** Streik, Ausbildung, Krankheitstage (außer sie verhindern die Abreise)

# Arbeitgebervorbehalt

Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)

Überlasser

Beschäftigter

Arbeitgeberwechsel

„rechtlicher“  
Arbeitgeber

„wirtschaftlicher“  
Arbeitgeber

- Österreich
- Belgien
- Kroatien
- Polen
- Rumänien
- Serbien

- Bulgarien
- Deutschland
- Niederlande
- Slowakei
- Slowenien
- Tschechien
- Schweden
- Irland
- Japan
- Spanien
- Italien



Grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)

- Begriff „Arbeitgeber“ ist im DBA nicht definiert
  - ▶ Frage der Auslegung aus dem Abkommen heraus oder Rückgriff auf nationales Recht
  - ▶ Arbeitgeberwechsel bei Missbrauch zulässig
  - ▶ „Rechtlicher“ versus „wirtschaftlicher“ AG-Begriff
  
- Keine Bestrebungen, den Begriff im OECD-MK zu definieren
  - ▶ Auslegung durch Rückgriff auf innerstaatliches Recht (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
  - ▶ Besteuerungskonflikte sind die Folge, wenn Staaten differenzierende Auslegung vornehmen (rechtliche vs. wirtschaftliche Interpretation)



# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Stand der OECD-Diskussion

### ■ Abs. 8.1 ff Komm. zu Art. 15 OECD-MA

- ▶ Unterscheidung zwischen contract of services and contract for services

### ■ contract of services:

- ▶ Zahlungen des Beschäftigers sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren und fallen unter Art. 15 OECD-MA

### ■ contract for services:

- ▶ Zahlungen des Beschäftigers sind als Einkünfte des Überlassers zu qualifizieren und fallen unter Art. 7 OECD-MA

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Stand der OECD-Diskussion

- Unterscheidung von zwei Ländergruppen
- Abs. 8.2 Komm. zu Art. 15 OECD-MA
  - ▶ Bindung an formale Vertragsgestaltung
  - ▶ Dazu zählt Österreich, da nach herrschender Auslegung ein Überlassungsvertrag, bei welchem der Überlasser die Funktion des Arbeitgebers wahrnimmt, steuerlich als solcher anzuerkennen ist (→AG ist daher Überlasser und nicht der Beschäftigte); Rz. 923 LStR
- Abs. 8.4 Komm. zu Art. 15 OECD-MA
  - ▶ Gesetzliche oder durch Rechtsprechung entwickelte Kriterien lassen es zu, den Beschäftigten als Arbeitgeber zu qualifizieren.

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Stand der OECD-Diskussion

### ■ Abs. 8.4 Komm. zu Art. 15 OECD-MA

*„... It is matter of domestic law of the State of source to determine whether services rendered by an individual in that State are provided in an employment relationship and that determination will govern how that State applies the Convention ...”*

**ACHTUNG:** Allerdings besteht keine unbeschränkte Wahlfreiheit, sich über vertragliche Gestaltungen hinwegzusetzen (8.11 Komm. zu Art. 15).

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Stand der OECD-Diskussion

- Beispiele des OECD-Kommentars (Abs. 8.16 bis 8.26)
  
- Fälle 1 und 2 → Aktivleistungen
  - ▶ Leistungsempfangende Gesellschaft kann nicht als Arbeitgeber qualifiziert werden
  
- Fälle 3 und 5 → Passivleistungen (Überlassung)
  - ▶ Übergang der Arbeitgeberbereienschaft auf leistungsempfangende Gesellschaft zulässig

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Beispiel für eine Aktivleistung

### ■ Fall 1 (Abs. 8.16 ff)

- ▶ ACO (ansässig in Staat A) schließt mit BCO (ansässig in Staat B) einen Vertrag über die Personalausbildung. ACO ist Spezialist in Software-Personalausbildung. ACO entsendet Arbeitnehmer (ansässig in Staat A) zu Schulungszwecken zu BCO.
- ▶ Die Erbringung der Schulungsleistungen stellt eine Aktivleistung dar, daher bleibt ACO Arbeitgeber.

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Beispiel für eine Aktivleistung

### ■ Fall 2 (Abs. 8.18 ff)

- ▶ CCO (ansässig in Staat C) ist Muttergesellschaft mehrerer Konzerntöchter, u.a. der DCO (ansässig in Staat D), CCO hat eine weltweite Marketingstrategie für die Produkte der Gruppe entwickelt. CCO entsendet Arbeitnehmer ins Hauptquartier von DCO für 4 Monate zur Marketingberatung und Sicherung der Marketingstrategie.
- ▶ Die Erbringung von Marketingleistungen stellt eine Aktivleistung dar, daher bleibt CCO Arbeitgeber.

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Beispiel für eine Passivleistung

### ■ Fall 3 (Abs. 8.20 ff)

- ▶ Multinationaler Konzern FCO besitzt und betreibt weltweit Hotels durch Tochtergesellschaften
- ▶ Tochter ECO (ansässig in Staat E) entsendet Arbeitnehmer zu FCO (ansässig in Staat F), die in Staat F ein Hotel betreibt und Mangel an fremdsprachlich geschulten Angestellten hat
- ▶ Arbeitnehmer ist weiter bei ECO angestellt, FCO übernimmt Fahrkosten und zahlt management fee an ECO (einschließl. Lohnkosten, SV-Beiträge und sonstiger AN-Vergütungen)
- ▶ Tätigkeit des Arbeitnehmers ist integraler Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit von FCO
- ▶ Wechsel der Arbeitgeber-Eigenschaft von ECO zu FCO

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Beispiel für eine Passivleistung

### ■ Fall 5 (Abs. 8.24 ff)

- ▶ ICO (ansässig in Staat I) ist spezialisiert in Ingenieurleistungen. ICO beschäftigt mehrere Ingenieure in Vollzeitanzstellung
- ▶ JCO (ansässig in Staat J) ist ebenfalls in Ingenieurleistungen spezialisiert, benötigt aber zur Überbrückung eines Personalengpasses für die Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur
- ▶ ICO stellt JCO einen Ingenieur für 5 Monate zur Verfügung
- ▶ Lohnkosten werden vertraglich von JCO getragen plus Provision
- ▶ Trotz gleicher Geschäftsfelder beider Gesellschaften ist Tätigkeit der Unternehmenssphäre von JCO zuzurechnen



# Vertragsabgrenzung

## Aktivleistung vs. Passivleistung

Werkvertrag	Gestellungsvertrag
Haftung für Erfolg der Leistung	KEINE Haftung für Erfolg (lediglich Sorgfaltspflicht)
Wirtschaftliches Risiko beim Werkunternehmer	Dienstverhältnis zum Überlasser bleibt aufrecht
Abweichende/s Leistung/Produkt	Wirtschaftliches Risiko bei Beschäftiger
Material und Werkzeug des Werkunternehmers	Kein abweichende/s Leistung/Produkt
Werkunternehmer hat Dienst- und Fachaufsicht	Material und Werkzeug des Beschäftigers (vorwiegend)
Keine organisatorische Eingliederung des Personals in den Betrieb während der Auftragsabwicklung	

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Auslegung nach dem OECD-MA 2010

### ■ Auslegung nach österreichischer Judikatur

- ▶ UFS 22.01.2009, RV/3057-W/08
  - Wirtschaftlich geprägte Auslegung wurde abgelehnt
- ▶ UFS 12.12.2011, RV/0488-F/09
  - Tendenz in Richtung wirtschaftlicher Arbeitgeber UFS 7.4.2010, RV/0052-W/10

### ■ Auslegung österreichische FinVerw

- ▶ Zivilrechtliche Interpretation bis zum Update 2010
  - Grds. Überlasser als Arbeitgeber anzusehen
  - Prüfung der Kriterien nur bei Missbrauchsverdacht
- ▶ Auch nach Update Ablehnung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise
- ▶ Wirtschaftlicher Arbeitgeber, nur wenn Quellstaat **IMMER** (auch bei reiner Inlandsüberlassung) den Beschäftigten als steuerlichen Arbeitgeber sieht.

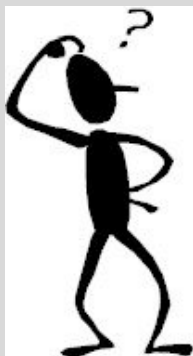
**PROBLEM: Explosion der Anzahl der Verständigungsverfahren**

# Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht

## Beispiel Qualifikationskonflikt



Überlasser



Mittelpunkt  
der Lebensinteressen

Ö: „rechtlicher“  
Arbeitgeber



Beschäftigter

< 183 Tage in Ö

SK: „rechtlicher“  
Arbeitgeber

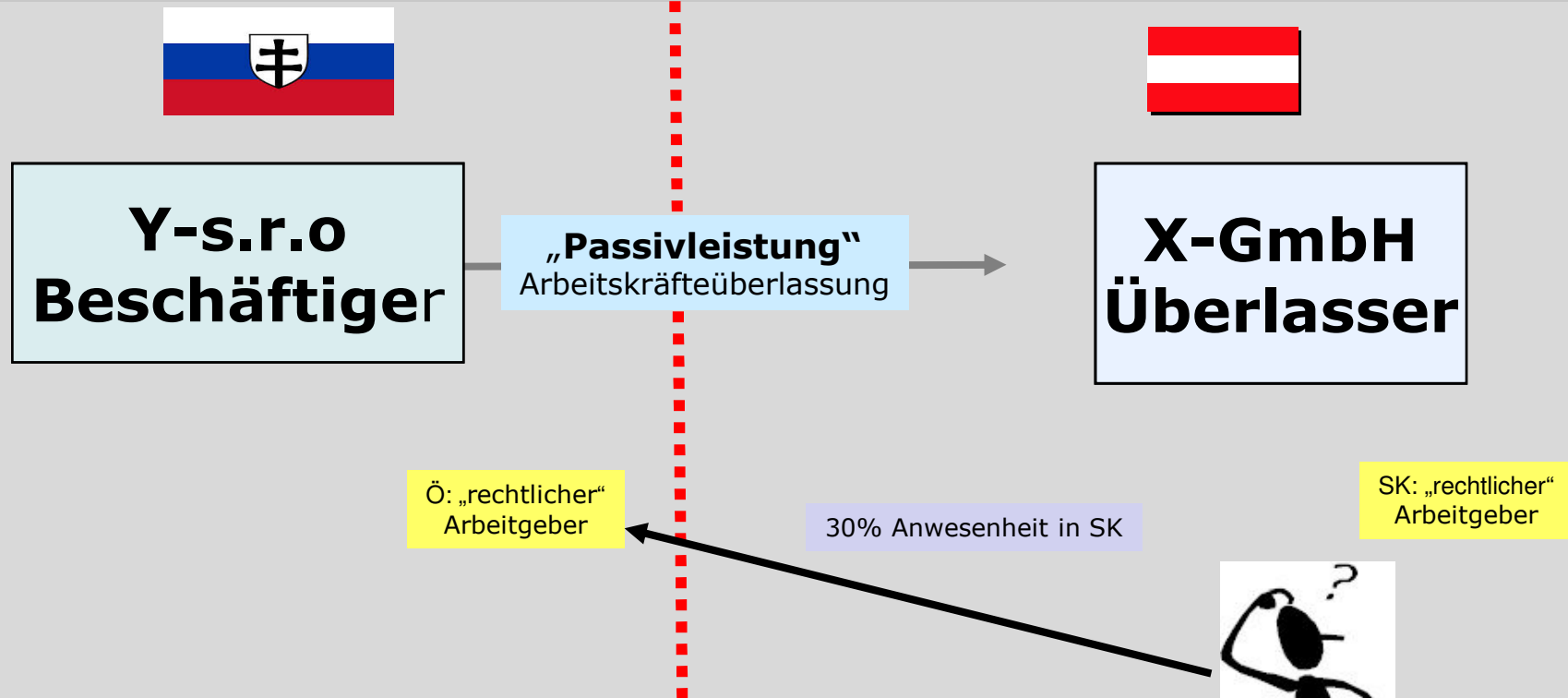
Slowakei: qualifiziert Beschäftigter (Ö) als AG  
Österreich: qualifiziert Überlasser (SK) als AG

Negativer Qualifikationskonflikt → **Doppelte  
Nichtbesteuerung**

Slowakei nicht zur Freistellung verpflichtet

# Der VwGH als „Retter in der Not“

## VwGH v. 22.5.2013, 2009/13/0031



Autonome Auslegung des Arbeitgeberbegriffes aus dem Abkommen heraus. Da Beschäftigter Vergütung trägt, wird dieser als Arbeitgeber qualifiziert – 183-Tage-Regel findet keine Anwendung.

## VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031

- Art. 15 (2) DBA-CSSR (SK) entspricht OECD-MA
- Entsendefrist = < 183 Tage
- Volle Besteuerung in Österreich
- VwGH: Die auf die Entsendung entfallenden Einkünfte sind freizustellen, da im Abkommensrecht nicht der Überlasser, sondern der Beschäftiger der Arbeitgeber ist (wirtschaftlicher Arbeitgeber).

# VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 – Bisherige Betrachtungsweise

- Begriff „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ ist aus österr. Sicht der Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) und daher für die Wertung des Sachverhalts maßgeblich.
- Rz 923 LStR: Nur wenn Arbeitsgestellungsvertrag in einer Art und Weise gestaltet bzw. in der wirtschaftlichen Realität umgesetzt wird, dass die wirtschaftliche Funktion des AG nicht mehr beim Gesteller gelegen ist, führt § 21 BAO zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und steuerlichem AG.
- Bisherige Judikatur anerkannte in zahlreichen Fällen auch bei Entsendung den Überlasser als AG.

# VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 – Schlussfolgerung des VwGH

- Wandlung der Wertungsebene des Begriffs „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ bei der Arbeitskräfteentsendung.
- VwGH behandelt diesen Begriff nunmehr im Rahmen der Rechtsfrage.
- Für Zwecke der Abkommensauslegung (Art. 15 Abs. 2) ist der Beschäftigte als Arbeitgeber anzusehen.
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sei unzulässig, da dies nur dann zulässig sei, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“.

# VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 – Fazit

- Obwohl aus dem OECD-MK 2010 erkennbar ist, dass allein aus dem Abkommenszusammenhang kein ausreichender Anhaltspunkt für die Auslegung des Begriffs „Arbeitgeber“ iSd. Art. 15 Abs. 2 abgeleitet werden kann, wird Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 verworfen.
- Begründet wird die Entscheidung im Wesentlichen mit der wirtschaftlichen Tragung des Arbeitslohns durch den Beschäftiger.
- Da im Fall von Assistenzleistungen bereits nach dem Fremdverhaltensgrundsatz bei der Leistungsabgeltung zwingend auch die Lohnkosten abgegolten werden müssen, kann sich die Judikatur nur auf „Passivleistungen“ beziehen.



# Auswirkungen der Entscheidung auf österr. Verwaltungspraxis

- Trotz rechtlicher Bedenken hins. der Begründung des Erkenntnisses folgt das BMF dem Urteil des VwGH
- Anwendung nur auf echte „Arbeitskräftegestellung“ (Passivleistung) und nicht auf „Assistenzleistungen“ (Aktivleistung)
- Umsetzung durch Erlass

## **Erllass des BMF – Outbound Fälle**

- Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats wird anerkannt (Nichtanwendung von Art. 15 Abs. 2).
- Steuerfreistellung soll aber nicht zur doppelten Nichtbesteuerung führen.
- Wird ein ausld. Besteuerungsnachweis erbracht, so wird angenommen, dass der ausländische Staat aus seiner Sicht ebenfalls den Beschäftigten als wirtschaftlichen Arbeitgeber ansieht.
- Steuerfreistellung bleibt aber auch dann bestehen, wenn dokumentiert wird, dass Steuerbefreiung ausschließlich auf Grund des innerstaatlichen Rechts erfolgt.

## Erlass des BMF – Outbound Fälle

- Freistellungsverpflichtung in Österreich bezieht sich nach Ansicht des BMF allerdings nur auf den Arbeitslohn, nicht auf einen allfälligen Gewinnaufschlag im Rahmen der Gestellungsvergütung.
- Der Gewinnaufschlag des Gestellers fällt unter Art. 7 und kann daher mangels Betriebsstätte des Gestellers im Tätigkeitsstaat nicht erfasst werden.
- Kein Widerspruch zum Erkenntnis, da im ggstdl. Fall nur der Gehaltsaufwand ohne Gewinnaufschlag verrechnet wurde und sich der VwGH daher zu diesem Thema nicht äußern musste.

## **Erllass des BMF – Inbound-Fälle**

- Inländischer Beschäftiger ist nunmehr „Arbeitgeber“ iSd. Art. 15.
- Keine Auswirkung auf Arbeitgeberereignis nach inländischem Recht (Rz 923 LStR), daher auch keine sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen!
- Inländischer Beschäftiger kann daher auch nicht zur Lohnsteuerhaftung herangezogen werden.
- Beschäftiger ist allerdings zum Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG verpflichtet (20%).
- Dieser Steuerabzug schließt auch die Besteuerung der Arbeitslöhne ein (vgl. § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG).

## **Erlass des BMF – Inbound-Fälle**

- Steuerentlastung bei gewerblicher Arbeitskräfteüberlassung wie bisher nach der DBA-EntlVO im Wege des FA BEO bei freiwilligem Lohnsteuerabzug (vgl. Erlass AÖF 2006/127)
- Im Fall konzerninterner Arbeitskräfteüberlassung bleibt gem. § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-EVO eine unmittelbare Entlastung zulässig (vgl. auch AÖF 2007/217 Abs. 29).
- Klarstellung, dass auch in diesem Fall freiwilliger LSt-Abzug erfolgen muss.
- Unterbleibt freiwilliger LSt-Abzug, kann nur der Gewinnaufschlag von der BMG für den Steuerabzug nach § 99 EStG abgezogen werden.

# Besonderheiten DBA Österreich Deutschland

## Deutschland: Art 15 Abs. 3 DBA Ö- DE

- Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-DE gilt die 183-Tage-Regel – ungeachtet der Frage der Arbeitskräfteüberlassung.
- Jedoch nur im Bereich der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung und nicht im Bereich der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung – in diesem Fall gilt der Beschäftigte nach einer Frist von drei Monaten als Arbeitgeber.

## Folgen

- **Bisher Qualifikationskonflikt - Doppelbesteuerung**
  - Auffassung DE: Ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nur bei kurzfristiger gewerblicher Arbeitskräfteüberlassung, nicht bei verbundenen Unternehmen
  - Auffassung Ö: Ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auch bei verbundenen Unternehmen

**Durch Erlass folgt Österreich nun deutscher Auffassung und nimmt Eingrenzung auf gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung vor.**



# Besonderheiten DBA Österreich Deutschland

## Neuer Lösungsansatz:

- Anerkennung der deutschen Interpretation
- Keine Maßgeblichkeit des VwGH Erkenntnisses, daher bei gewerblicher Arbeitskräfteüberlassung (Besteuerung der Arbeitnehmer weiterhin im Ansässigkeitsstaat)
- Bei Konzernentsendungen Auslösung der Steuerpflicht sofort, ungeachtet der Verweildauer (**ACHTUNG KONFLIKT** → Deutschland wirtschaftlicher Arbeitgeber erst nach drei Monaten)
- **INBOUND** voraussichtlich erneut Fälle von Verständigungsverfahren

# Besonderheiten DBA Österreich Schweiz (EAS 2795)

## Alte Auslegung des Arbeitgeberbegriffes im DBA Schweiz

- Bei Personalentsendungen im Konzern Auslegung des Arbeitgeberbegriffes nach den Kriterien in RZ 924 LStR. → Auslegung im Gleichklang mit österreichischem innerstaatlichem Arbeitgeberbegriff.

## Folgen bisher

- 183-Tage-Regel bleibt auch im Bereich der Arbeitskräftegestellung anwendbar.

## NEUREGELUNG:

- Nach neuesten Informationen wurde Einverständnis mit der Schweiz bereits erzielt, sich künftig der Judikatur des VwGH anzuschließen.
- Neuregelung daher auch mit der Schweiz anwendbar.



# Besonderheiten DBA Österreich Norwegen

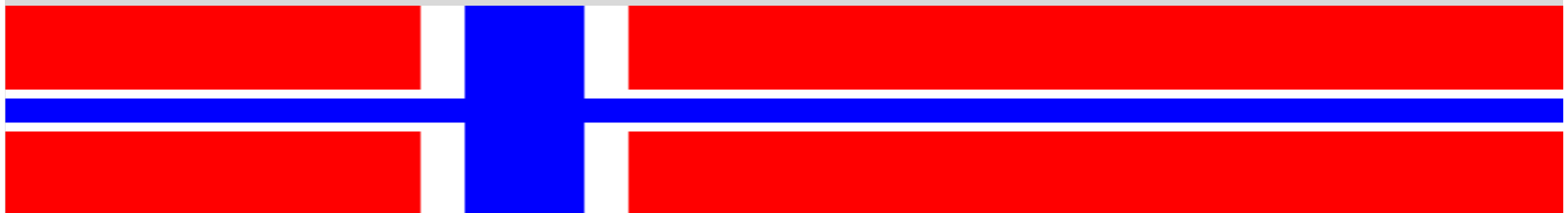
## Art 15 Abs. 2 lit b DBA Österreich – Norwegen

### Sonderbestimmung:

Gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Norwegen gilt die 183-Tage-Regel nur, wenn die Tätigkeit des Überlassers nicht in der Arbeitskräftegestellung besteht.

Das bedeutet, dass im Wege der Arbeitskräfteüberlassung gestellte Arbeitnehmer unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Quellenstaat steuerpflichtig sind.

Konform mit dem neuen Erlass.



# Besonderheiten DBA Österreich Tschechien

## Art 14 Abs. 3 DBA Österreich – Tschechien zur 183 Tage Frist

### Sonderbestimmung:

*a) Alle Tage körperlicher Anwesenheit, einschließlich Anreise- und Abreisetage, und*

*b) Tage, die außerhalb des Tätigkeitsstaats verbracht werden, wie Samstage und Sonntage, Feiertage, Urlaubstage und Geschäftsreisen, die unmittelbar mit der Beschäftigung des Empfängers in diesem Staat zusammenhängen, und nach denen die Beschäftigung in diesem Staat fortgesetzt wird.*

**Irrelevant durch Erlass, da sowohl Österreich als Tschechien wirtschaftlichen Arbeitgeber nunmehr anerkennen.**

# Anwendung der Neuregelung

- Neue Erlassregelung soll grundsätzlich auf alle offenen Fälle anwendbar sein.
- Bereits durch FA BEO erteilte Freistellungsbescheinigungen bleiben durch Neuregelung unberührt.
- Bei zum Zeitpunkt der Erlassveröffentlichung bereits bestehenden konzerninternen Entsendungen bestehen keine Bedenken, die bisherige Verwaltungspraxis beizubehalten.

**Danke für Ihre  
Aufmerksamkeit**