

Weiter Betriebsstättenbegriff**Kommunalsteuerpflicht bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung ins Ausland****VwGH verwirft bisherige Verwaltungspraxis**

STEFAN HAAS*)



Werden Arbeitskräfte ins Ausland überlassen, so werden diese auf Basis der bestehenden Verwaltungspraxis, unabhängig von der Dauer der Überlassung, der inländischen Betriebsstätte des Überlassers zugeordnet und dort mit ihren Bezügen zur Kommunalsteuer erfasst. Der VwGH widerspricht im Erkenntnis vom 21. 10. 2015, 2012/13/0085, dieser Rechtsansicht und nimmt nach Ablauf von sechs Monaten eine Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte vor.

1. Derzeitige Rechtslage und Verwaltungspraxis

Steuergegenstand der ausschließlich als Gemeindeabgabe ausgestalteten Kommunalsteuer sind die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens gewährten Arbeitslöhne.¹⁾ Der Dienstnehmerbegriff in § 2 KommStG ist relativ weit gefasst und umfasst neben Dienstnehmern iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 auch Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung ins Inland überlassen werden. Wird Eigenpersonal grenzüberschreitend im Ausland tätig, so ist vorweg zu beurteilen, in welcher zivilrechtlichen Form dieser Auslandseinsatz erfolgt. So kann die Auslandstätigkeit sowohl im Rahmen eines Werkvertrags (Entsendung zur Erbringung einer Aktivleistung) als auch im Rahmen eines Arbeitskräfteüberlassungsverhältnisses erfolgen, im Zuge dessen Arbeitskräfte einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, ohne dass zwischen dem Beschäftiger und den Arbeitskräften ein Dienstverhältnis begründet wird. Der Überlasser trägt in diesem Fall nur ein Auswahlverschulden, haftet jedoch nicht für die Arbeitsergebnisse seines überlassenen Personals.²⁾

Werden Arbeitskräfte ins Ausland überlassen, so bleibt nach derzeitiger Verwaltungspraxis der inländische Überlasser Schuldner der Kommunalsteuer, und zwar unabhängig von der Länge der Überlassung, während im Fall einer Entsendung zur Erbringung einer Aktivleistung die Kommunalsteuerpflicht im Inland mit Ablauf des sechsten Monats erlischt, da in diesem Fall die Zuordnung des Dienstnehmers zu einer ausländischen Betriebsstätte unterstellt wird. Generell ist der Betriebsstättenbegriff im KommStG sehr weit gefasst und erweitert den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch die Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits dadurch, dass selbst ein bloß „mittelbares“ Dienen von Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte iSd KommStG zu begründen. Durch die Verwendung des Tatbestandsmerkmals „mittelbar“ werden auch Einrichtungen als Betriebsstätten gewertet, die im Allgemeinen die Voraussetzungen der §§ 29 und 30 BAO nicht erfüllen, wie zB Arbeiterwohnstätten oder Erholungsheime.³⁾

Der in § 7 Abs 1 KommStG vorgesehene Wechsel der heheberechtigten Gemeinde ist ausschließlich auf den Inlandsfall bezogen und entfaltet im Fall der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung keine Wirkung, da alleine im Inlandsfall mehrere inländische Gemeinden involviert sind. Im Rahmen der grenzüberschreitenden Überlassung

*) Mag. Stefan Haas ist Berufsanwärter in Steyr.

1) § 1 KommStG 1993.

2) Vgl VwGH 27. 9. 2000, 96/14/0126.

3) Vgl Amann, Kommunalsteuerbelastung von Investitionen in Österreich, IWB 2006, Fach 5, Gruppe 2, 685.

ins Ausland liegt nur eine inländische Gemeinde vor, nämlich die Gemeinde, in der das Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen seine Betriebsstätte unterhält. Sofern demnach ein Arbeitskräfteüberlasser Personal länger als sechs volle Kalendermonate an ein Unternehmen im Ausland überlässt, kommt kein Wechsel der Heheberechtigung zum Tragen, sondern der Arbeitskräfteüberlasser bleibt dauerhaft Schuldner der Kommunalsteuer in jener Gemeinde, in der er seine Betriebsstätte unterhält.⁴⁾

2. Das Erkenntnis des VwGH

Die beschwerdeführende Partei bestritt die einer Steuernachforderung zugrunde liegende Annahme der Kommunalsteuerpflicht in Bezug auf Dienstnehmer, die zwar in aufrechter arbeitsvertraglicher Bindung zum Überlasser stehen, aber mehrjährig jeweils an einen ausländischen Beschäftiger ausschließlich für dessen geschäftseigene Zwecke – bei vollständiger Einstellung jeglicher Leistung für den arbeitsrechtlichen Arbeitgeber in Österreich – überlassen wurden.

Der VwGH nahm ua Bezug auf sein Erkenntnis vom 13. 9. 2006, 2002/13/0051, und betonte die Eigenständigkeit sowie weite Fassung des Betriebsstättenbegriffs im KommStG. So erweitert § 4 KommStG den Betriebsstättenbegriff gegenüber §§ 29 und 30 BAO einerseits durch die Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß „mittelbares“ Dienen von Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte iSd KommStG zu begründen.⁵⁾ Dieses „mittelbare Dienen“ ist nach Ansicht des VwGH in einem denkbar weiten Kontext zu sehen, sodass eine Betriebsstätte im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung nicht bloß dort begründet wird, wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren, sondern auch dort, wo überlassene Dienstnehmer für Dritte tätig werden. Der VwGH gab der Beschwerde mit der Begründung statt, dass die überlassenen Dienstnehmer nach Ablauf des sechsten Monats keiner inländischen (Kommunalsteuer-)Betriebsstätte mehr zurechenbar sind, da im Zuge der Überlassung nach Ablauf von sechs Monaten eine Betriebsstätte begründet wird, der die Dienstnehmer nunmehr zurechenbar sind. Das hat nach Ansicht des VwGH zur Konsequenz, dass die Bezüge der überlassenen Dienstnehmer mangels Zurechenbarkeit zu einer im Inland gelegenen Betriebsstätte keiner Kommunalsteuerpflicht in Österreich unterliegen.

i

Auf den Punkt gebracht

Der VwGH legt den Betriebsstättenbegriff in § 4 KommStG in einem denkbar weiten Kontext aus: Darin findet auch die Überlassung von Arbeitskräften Deckung. Im Hinblick auf die Überlassung von Arbeitskräften aus Österreich ins Ausland hat dies zur Konsequenz, dass im Zuge der Arbeitskräfteüberlassung mit Ablauf des sechsten Monats eine „Kommunalsteuerbetriebsstätte“ im Ausland begründet wird. Dieser sind die überlassenen Dienstnehmer zurechenbar und demnach von der Kommunalsteuerpflicht in Österreich auszunehmen.

Damit widerspricht der VwGH der aktuellen Verwaltungspraxis, wonach im Zuge der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung die Dienstnehmer der im Inland gelegenen Betriebsstätte des Überlassers zuzurechnen sind und damit, unabhängig der Dauer der Überlassung ins Ausland, stets der Kommunalsteuerpflicht in Österreich unterliegen.

⁴⁾ Wie teilweise in der Literatur angesprochen, ist darin jedoch keine Ungleichbehandlung zu erkennen, da sowohl die Steuerschuld als auch der Steuerschuldner bei der Arbeitskräfteüberlassung im Inland und ins Ausland gleichbleiben. Lediglich hinsichtlich der heheberechtigten Gemeinde tritt nach Ablauf der Sechsmonatsfrist ein Wechsel ein, wobei diese Veränderung nur für die Überlassung im Inland bzw inländische Gemeinden gilt. Die spezifische Heheberechtigung nach § 7 KommStG hat demnach keinen Einfluss auf die grundsätzlich weiter bestehende Abgabenverpflichtung des Arbeitskräfteüberlassers.

⁵⁾ Vgl *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen* (2011) 242.