

Grenzüberschreitende (Konzern-)Arbeitskräfteüberlassung: Neue Steuerregeln und mehr Bürokratie (Teil 2)

Mit dem **Erlass vom 12. 6. 2014**, BMF-010221/0362-VI/8/2014 („Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassungen“; kurz: AÜ-Erlass) **setzt** die Finanz die beiden bahnbrechenden **VwGH-Erkenntnisse** vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031 bzw vom 31. 7. 2013, 2010/13/0003 **um**. Bei der internationalen (Konzern-)Arbeitskräfteüberlassung ist **nicht** mehr der **Arbeitskräfteüberlasser** (= zivilrechtlicher Arbeitgeber), sondern der **Beschäftiger** (= wirtschaftlicher Arbeitgeber) regelmäßig der **Arbeitgeber** iSd **Doppelbesteuerungsabkommens**.

Im **1. Teil** (PVP 2014/63, 240 [September-Heft])

- ✓ teilten wir Ihnen überblicksweise die **Konsequenzen** der neuen Rechtsansicht mit,
- ✓ klärten auf über die **Abgrenzungskriterien** zwischen **Werkvertrag** und **Arbeitskräfteüberlassung** und
- ✓ präsentierten auf der Grundlage der neuen Rechtsansicht ein **Outbond-Fallbeispiel**.

Im vorliegenden Heft

- ✓ starten wir mit einem – auf der Grundlage der neuen Rechtsansicht erstellten – **Inbound-Fallbeispiel**,
- ✓ informieren über die **Besonderheiten** im Verhältnis zu **Deutschland** und
- ✓ runden diesen Artikel ab mit den laut Erlass zu beachtenden **Übergangsregeln**.

Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

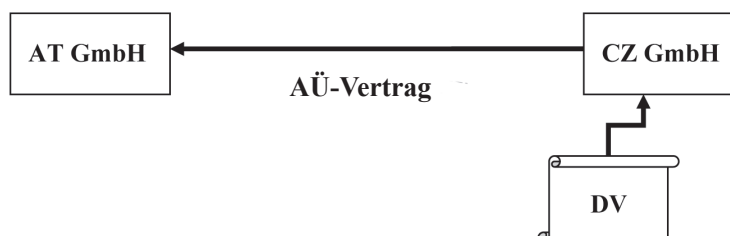
AG ... Arbeitgeber//**AÜ** ... Arbeitskräfteüberlassung//**CZ** ... Tschechien//**DBA** ... Doppelbesteuerungsabkommen//**DBA-EVO** ... DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92)//**DV** ... Dienstvertrag//**EAS** ... Express-Auskunftsservice des BMF//**FA** ... Finanzamt//**Ö** ... Österreich//**VAE** ... Vereinigte Arabische Emirate

C) Inbound-Fallbeispiel



1. Sachverhalt

Der in CZ ansässige Mitarbeiter hat einen DV mit der CZ GmbH mit Sitz in CZ. Der Mitarbeiter (ein Controllingexperte) wird für **5 Monate** auf Basis eines **AÜ-Vertrages** zur AT GmbH entsandt. Die **AT GmbH** benötigt für ein großes **Beratungsprojekt** (bei einem Kunden soll ein umfassendes Controllingsystem aufgebaut werden) zusätzliche Manpower. Deshalb stellt die **CZ GmbH der AT GmbH** einen **Experten** zur Verfügung.



2. Lösungshinweise

■ 183-Tage-Regel gilt nicht

Bei den Inbound-Fällen besteht bei einem DBA mit OECD-konformer Zuteilungsregel nunmehr, **unabhängig** davon, ob die **183-Tage-Frist** erfüllt ist, hinsichtlich der **österreichischen Tätigkeitseinkünfte** immer ein Besteuerungsrecht im Inland.³⁾

3) In **Nicht-DBA-Fällen** besteht nach **nationalem Ö-Steuerrecht** ebenfalls **Steuerpflicht** ab dem **1. Tätigkeitstag**.

Nachdem der **wirtschaftliche AG-Begriff innerstaatlich nicht gilt**, besteht für den **Beschäftigter keine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug**. In Ö ist bei einer AÜ zudem idR **keine Lohnsteuerbetriebsstätte** (§ 81 EStG) des **Überlassers** gegeben, folglich ist der Mitarbeiter in Ö grundsätzlich einkommensteuerlich zu **veranlag**en.

■ Quellensteuer gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG: Ja oder Nein?

Zuerst Quellensteuer → dann Rückerstattung

Grundsätzlich muss der Beschäftigter (= AT GmbH) anlässlich der **Überweisung** des **Gestellungshonorars** an den Überlasser (= das ausländische Konzernunternehmen CZ GmbH) einen **20%igen Abzug** vom Rechnungsbetrag (= **Quellensteuer** nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG) vornehmen. Der Überlasser kann beim FA Bruck/Eisenstadt/Oberwart **beantragen**, dass ihm diese Abzugssteuer **rück-erstattet** wird. Diese **Rückerstattung** wird dem Überlasser allerdings nur dann gewährt, wenn er **nachweist**, dass **alle Mitarbeiter in Ö besteuert** wurden (freiwillige Lohnbesteuerung oder Steuererklärung).

Hinweise zu den hierfür **erforderlichen Formularen** und Nachweisen finden Sie in „Erläuterungen zur Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung“ (Erlass BMF-010221/0101-IV/4/2006).

Vermeidung der Quellensteuer bei konzerninterner AÜ von Arbeitern bzw gewerbliche AÜ

Bei der AÜ ist **grundsätzlich** eine **unmittelbare Entlastung** von der **Abzugssteuer** an der **Quelle ausgeschlossen**.

Ausnahme: Soll **bei konzerninterner AÜ** von **Arbeitern** bzw bei **gewerblicher AÜ** die **Quellensteuer** nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG **vermieden** werden, **empfiehlt** der obige **AÜ-Erlass**, dass entweder der Überlasser (= das ausländische Konzernunternehmen CZ GmbH) oder der Beschäftigter (= AT GmbH) einen **freiwilligen Lohnsteuerabzug** vornimmt, wobei der freiwillige Lohnsteuerabzug durch den österreichischen Beschäftigter AT GmbH in der Praxis idR die vorteilhaftere Variante sein wird.

Praxistipp



Der den freiwilligen Lohnsteuerabzug durchführende **Ö-Beschäftigter** sollte sich **vertraglich absichern**, dass er die **Bezugsdaten** des **Leih-Arbeitnehmers vollständig** erhält und sich bei einer allfällig (**unverschuldeten**) **Lohnsteuerhaftung** beim **Überlasser regressieren** kann.

Der **Besteuerungsnachweis** aus Ö sollte zum **Lohnkonto** genommen werden. Der freiwillige **Lohnsteuerabzug** ist **final**, sodass es hinsichtlich der in **Ö beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter**, anders als bei einer Veranlagung, zu **keiner zwingenden Hinzurechnung** von € 9.000,00 kommt.

Der **freiwillige Lohnsteuerabzug** aller überlassenen Arbeitnehmer ist die **Voraussetzung** dafür, dass ein **positiver Freistellungsbescheid** vom FA Bruck/Eisenstadt/Oberwart ausgestellt wird. Liegt dieser vor (dauert einige Monate ab Abtrag) → erst **dann** können Gestellungshonorare **ohne 20%ige Abzugssteuer überwiesen** werden.

Vermeidung der Quellensteuer bei konzerninterner AÜ von Angestellten

Bei der konzerninternen AÜ von Angestellten ist auf Basis der DBA-EVO die **Entlastung** an der **Quelle** mittels des Formulars **ZS QU1** oder **ZS QU2** mög-

lich. Die DBA-EVO wird allerdings nunmehr – aus unserer Sicht gesetzwidrig – durch den Abs 4 des AÜ-Erlasses für Inbound-Fälle teilweise außer Kraft gesetzt. Gemäß dem AÜ-Erlass kann der **Beschäftigter** bei der konzerninternen Überlassung von Angestellten nur dann **ohne Haftungsrisiko** auf den 20%igen Steuerabzug verzichten (= **Quellensteuerentlastung**), wenn

- ✓ ein von der ausländischen Finanzverwaltung bestätigtes, vollständig ausgefülltes und **maximal 1 Jahr altes Formular ZS QU1** oder **ZS QU2** vorliegt und
- ✓ ein **freiwilliger Lohnsteuerabzug** durch den Beschäftigter oder das ausländische Konzernunternehmen vorgenommen wird.

Wenn ein solcher **freiwilliger Lohnsteuerabzug nicht** erfolgt, kann auf Basis des vorhandenen ZS QU1 oder ZS QU2 ...

- ✓ ... der **Bruttobezug nicht freigestellt** werden, er unterliegt daher dem **Steuerabzug** nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG;⁴⁾
- ✓ ... **nur der unter Art 7 des DBA fallende Teil** der **Gestellungsvergütung** (insbesondere Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) **freigestellt** werden.

4) Dieser **20%ige Steuerabzug**, der auch die **Lohnsteuer** in Ö **abdeckt**, kann uU auch von **Vorteil** sein. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn der **20%ige Steuerabzug** vom Arbeitnehmerbruttobezug **günstiger** ist als die „normale“ Lohnversteuerung nach **Tarif**.

Beispiel

Die AT GmbH leistet an die CZ GmbH ein **Gestellungshonorar iHv € 150.000,00**. **Kalkulatorisch** setzt sich der Betrag wie folgt zusammen: € 100.000,00 (Arbeitnehmerbruttobezug) + € 28.000,00 (Gehaltsnebenkosten) + € 32.000,00 (Gemeinkosten und Gewinnaufschlag). Es liegt lediglich ein ordnungsgemäß ausgefülltes und bestätigtes **ZS QU2** vor. Es wird **kein Lohnsteuerabzug** vorgenommen.

Somit können aufgrund des vorliegenden ZS QU2 die **Gestellungshonoraranteile** für die **Gehaltsnebenkosten, Gemeinkosten** und **Gewinnaufschlag** (insgesamt: € 50.000,00) **abzugssteuerfrei** überwiesen werden.

Bezüglich des **Gestellungshonoraranteils** für den **Arbeitnehmerbruttobezug** ist hingegen ein **20%iger Steuerabzug** vorzunehmen. Damit ist der **Arbeitnehmerbruttobezug** in Ö versteuert.

Wäre ein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden, hätte das **gesamte Gestellungshonorar abzugssteuerfrei** überwiesen werden können. Abhängig von möglichen, die Lohnsteuerbasis mindernden Abzügen (Pendlerpauschale, Freibetragsbescheid etc) ist denkmöglich, dass die Tariflohnsteuer höher wäre als die 20%ige Abzugssteuer.

■ Inbound-Lösung: Die Zusammenfassung

Beachten Sie, dass bei der AÜ neben den in der DBA-EVO vorgesehenen Mechanismen (ZS QU1 oder ZS QU2 für konzerninterne Überlassung von Angestellten bzw Freistellungsbescheid für die übrigen Überlassungsfälle) ein **freiwilliger Lohnsteuerabzug** erforderlich ist, um die Abzugssteuer zur Gänze zu vermeiden. Eine **Veranlagung** ist hingegen nach dem AÜ-Erlass **nicht ausreichend**.

Mit dem **freiwilligen Lohnsteuerabzug** ist konkret **verbunden**, dass

- ✓ eine **Steuernummer** („Signal L“) beantragt wird und
- ✓ **Lohnkonten** für den Mitarbeiter **geführt** werden und

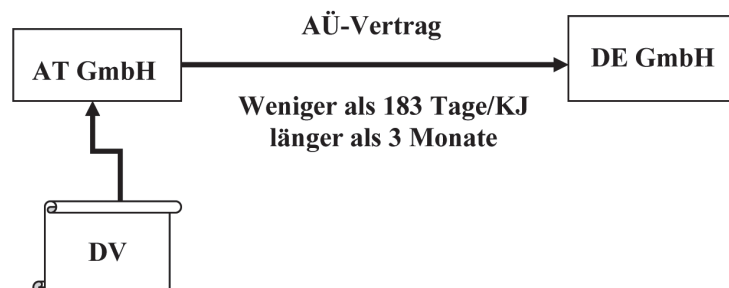
- ✓ eine **Lohnverrechnung** eingerichtet wird und
- ✓ am Jahresende **Lohnzettel ausgestellt** werden.

Dies gilt unabhängig davon, wie lange der Inbound-Fall andauert: es gibt **keine Schonfrist!** Im Begutachtungsverfahren des AÜ-Erlasses wurde eine Schonfrist für Inbound-Fälle vergleichbar dem deutschen Vorbild (siehe Punkt D) zwar gefordert – nach Rückmeldung aus dem BMF wurde dies aus systematischen Gesichtspunkten abgelehnt. Das BMF argumentiert, dass auch im Ausland grundsätzlich – abgesehen Deutschland – ab dem 1. Tag Steuerpflicht besteht und überdies wollte man **Inbound-Fälle** einer **Direktanstellung** in Ö **gleichstellen**.



D) Sonderfall Deutschland

1. Sachverhalt



2. Lösungshinweise

a) AÜ im Konzern

Bei der **AÜ im Konzern** gilt aufgrund des **Schreibens** des **deutschen BMF** vom 14. 9. 2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06 (*Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 74*) der **wirtschaftliche AG-Begriff erst ab 3 Monaten**:

„Bei einer Entsendung von nicht mehr als drei Monaten (jahresübergreifend für sachlich zusammenhängende Tätigkeiten) spricht eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist.“

b) Gewerbliche AÜ

Bei der **gewerblichen AÜ** gilt hingegen aufgrund des Art 15 Abs 3 des DBA Ö – Deutschland weiterhin die **183-Tage-Frist/Kalenderjahr** (vgl auch FG Baden-Württemberg 26. 7. 2013, 5 K 4110/10, rkr).

Nachfolgend finden Sie einen **Überblick** über die **unterschiedlichen Regelungen** bei **Outbound-Fällen**:

Dauer	bis 3 Monate	über 3 Monate
Überlassung im Konzern	Beschäftigter ist kein wirtschaftlicher AG	Beschäftigter ist ein wirtschaftlicher AG
Gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung	183-Tage-Frist/Kalenderjahr	

Im obigen Beispiel hat **Deutschland** das **Besteuerungsrecht** und **Ö** muss korrespondierend **steuerfrei** stellen, weil die Konzernüberlassung mehr als 3 Monate dauert. Dies würde auch dann gelten, wenn der Mitarbeiter jeweils 2 Monate in Jahr 1 und in Jahr 2 in Deutschland tätig werden würde, da die **Frist** von **3 Monaten nicht** an das **Kalenderjahr gebunden** ist. Sachlich zusammenhängende Tätigkeiten werden zusammengerechnet.

Hinweis



Bei **konzerninternen AÜ nach Ö**, die **kürzer als 3 Monate** andauern, **droht** hingegen eine **Doppelbesteuerung**, weil

- ✓ Deutschland einer **Verlagerung** des **wirtschaftlichen Arbeitgebers** auf den **Ö-Beschäftigten** bei einer **kürzeren Entsendedauer als 3 Monaten nicht zustimmt**,
- ✓ **Ö** jedoch vom **1. Tag** an ein **Besteuerungsrecht** annimmt.
Ein in der Praxis unbefriedigender Zustand!



E) Sonderfall Schweiz

Der AÜ-Erlass zählt eine Reihe von Richtlinien, Erlässen, Protokollen, Kundmachungen und EAS-Auskünften auf, die aufgrund des Wechsels zum wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff unanwendbar sind. Ausdrücklich wird festgehalten, dass **auch** im Verhältnis zur **Schweiz** die **neue Sichtweise** gilt.



F) Zusammenfassung

1. Outbound

- ✓ Die **Doppelbesteuerung** bei AÜ, die die 183-Tage-Frist nicht übersteigen, wird dadurch **vermieden**, dass **Ö** die **Bezüge steuerfrei** stellt oder die ausländischen Steuern **anrechnet**.
- ✓ Die Steuerfreistellung oder -anrechnung in **Ö** **setzt voraus**, dass ein ausländischer **Besteuerungsnachweis** vorliegt (oder der ausländische Staat aufgrund innerstaatlicher Bestimmungen nicht besteuert).
- ✓ Bei **Konzernentsendungen** nach **Deutschland** ist die **3-Monats-Frist** zu **beachten**.
- ✓ Bei **gewerblichen AÜ** nach **Deutschland** gilt weiterhin die **183-Tage-Frist**.

2. Inbound

- ✓ Das **Besteuerungsrecht** in **Ö** tritt mit dem **1. Tag** ein. Die **183-Tage-Frist** ist **nicht mehr maßgeblich**.
- ✓ Dies gilt auch bei **konzerninternen AÜ** von **Deutschland** → **Österreich**, weshalb es bei **kurzfristigen Konzern-Überlassungen bis zu 3 Monaten** zur **Doppelbesteuerung** kommen kann.
- ✓ Bei **gewerblichen AÜ** von Deutschland aus besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung hingegen nicht, weil weiterhin die **183-Tage-Frist** gilt.
- ✓ Es ist entweder ein **freiwilliger Lohnsteuerabzug** oder ein **Steuerabzug** nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG durch den österreichischen Beschäftigten vorzunehmen, wobei in der Praxis idR ein freiwilliger Lohnsteuerabzug erfolgen wird.

Praxistipp



Prüfen Sie Ihre Entsendungsfälle – sowohl In- als auch Outbound – sorgfältig. Aufgrund des AÜ-Erlasses ist häufig ab dem **1. Einsatztag Steuerpflicht** im **Einsatzland** des Arbeitnehmers gegeben.

Stellen Sie in weiterer Folge gegebenenfalls die **Besteuerung um** und **prüfen** Sie,

- ✓ ob auch eine **Änderung** der **Mitarbeiteranstellungsverträge** erforderlich ist bzw

- ✓ ob **ausnahmsweise** bei kurzfristigen Arbeitskräfteüberlassungen die Entsendung auf Basis eines **Dienst- oder Werkvertrages** erfolgen könnte.

Beachten Sie, dass **Aktivleistungen** (zB aufgrund eines Werkvertrages) eine **Betriebsstätte** und damit **Ertragsteuerpflicht** im Einsatzland für das entsendende **Unternehmen** begründen könnten.

G) Übergangsregelung



Der AÜ-Erlass ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

- a) Bei **Outbound-Fällen** und **nachgewiesener Besteuerung** im Ausland bedeutet dies, dass **Ö steuerfrei stellt** oder **anrechnet**. Es bleiben aber die folgenden **Fragen** offen:

- ✓ Wie werden die beim Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart **anhängigen Rückzahlungsanträge** betreffend die Abzugssteuer **behandelt**?
- ✓ Wie werden **laufende Verständigungsverfahren** abgewickelt?

- b) Bei **Inbound-Fällen** bleiben bezüglich der Abzugssteuer bereits **erteilte Befreiungsbescheide** **aufrecht** und ein **freiwilliger Lohnsteuerabzug** ist **ausnahmsweise nicht erforderlich**.

Für die am **12. 6. 2014** bereits **bestehenden Konzernentsendungen nach Ö**, für die bisher die zivilrechtliche Betrachtung galt, kann **weiterhin die 183-Tage-Schutzfrist beansprucht** werden, sofern ein **ausländischer Besteuerungsnachweis** beigebracht wird, dh, **Ö besteuert erst nach Ablauf der 183-Tage-Frist**.

H) Buchtipps der Redaktion



- a) Hinsichtlich des Buches mit dem Titel **Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts** von Dr. **Stefan Bendlinger** (ISBN 978-3-7007-4787-1; Preis: € 58,00, 408 Seiten; Rechtsstand: 2011) verweisen wir auf PVP 2014/36, 126 (Mai-Heft). Die von Praktikern schon sehnsüchtig erwartete Neuauflage (mit der aktuellen Regelung für begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG) ist für das 1. Halbjahr 2015 vorgesehen.

- b) Ebenfalls im Verlag LexisNexis ist ein weiteres Buch erschienen, das wir sehr empfehlen: **Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich** von MMag. **Karl Waser** (ISBN 978-3-7007-5726-9); Preis: € 39,00 112 Seiten; Rechtsstand: 2014). Dieses Buch wendet sich an Personen, die an einer erstmals umfassenden systematischen Aufbereitung von steuerlichen Verpflichtungen bei **Inbound-Arbeitskräfteüberlassungen** interessiert sind: Gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung, inländische Beschäftigerunternehmen, Konzernunternehmen mit international tätigen Mitarbeitern und deren Berater.



Foto ICON

Die Autoren:

Mag. Martin Hummer ist Steuerberater und Senior Manager Tax der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. **MMag. Karl Waser** ist Steuerberater und Manager Tax der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Ihre Beratungsschwerpunkte sind das steuerliche Projektgeschäft in Europa, Internationale Steuerplanung, Verrechnungspreise, Auslandsentsendung.

Kontakt: martin.hummer@icon.at; karl.waser@icon.at



Foto ICON