

Grenzüberschreitende (Konzern-)Arbeitskräfteüberlassung: Neue Steuerregeln und mehr Bürokratie (Teil 1)

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**. In einer **2-teiligen Artikelserie** informieren wir Sie über die **Konsequenzen**, die mit der **geänderten Rechtsansicht** – insbesondere für die **Praxis** der **Personalverrechnung** – verbunden sind.

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



A) Übersicht über die Konsequenzen der neuen Rechtsansicht

1. Neue Rechtsansicht: Wie verändert sich die Besteuerung bei Arbeitnehmerbezügen?

Die **Konsequenzen** der neuen Rechtsansicht, wonach **nicht** mehr der **Arbeitskräfteüberlasser** (= zivilrechtlicher AG), sondern der **Beschäftiger** (= wirtschaftlicher AG) regelmäßig der **AG** iSd **DBA** ist, sind bei ...

- ... **Outbound-Fällen** (= Arbeitskräfteüberlassungen von Ö → Ausland): **Doppelbesteuerung** und aufwendige **Verständigungsverfahren** werden vermieden bei **AÜ** in **Staaten**, die ebenfalls dem **wirtschaftlichen AG-Begriff** folgen;
- ... **Inbound-Fällen** (= Arbeitskräfteüberlassungen aus dem Ausland → Ö): In **Ö** setzt die **Besteuerung** der Arbeitnehmerbezüge bereits ab dem **1. Tag** ein.

Hinweis



Der AÜ-Erlass bezieht sich dem Wortlaut nach nur auf die abkommensrechtliche AG-Eigenschaft. Nachdem der **AG-Begriff** im **DBA** aber nicht geregelt, sondern **innerstaatlich** zu **interpretieren** ist, **gelten** uE die Ausführungen des **AÜ-Erlasses sinngemäß** auch für Nicht-DBA-Fälle.

2. Muss der wirtschaftliche AG einen Lohnsteuerabzug vornehmen?

Die **VwGH-Erkenntnisse** beziehen sich **ausschließlich** auf die **AG-Eigenschaft** iSd **DBA**. Sie bewirken **keine Änderung** der **AG-Eigenschaft** im **Ö-Steuerrecht** (LStR 2002 Rz 923).

Wie ist die im Punkt 1. angesprochene **Steuerpflicht umzusetzen**? Die **exakte Vorgehensweise** ist jeweils nach den Regeln des **innerstaatlichen Steuerrechts** zu prüfen.

Bei **Inbound-Fällen** begründet der ausländische Arbeitskräfteüberlasser **keine Lohnsteuerbetriebsstätte** iSd § 81 EStG, sodass hinsichtlich der Bezüge des Leiharbeitnehmers **keine Verpflichtung** zum **Lohnsteuerabzug** besteht.

Bei **Outbound-Fällen** ist jedoch zu **beachten**, dass der **wirtschaftliche AG-Begriff** oftmals **auch innerstaatlich** maßgeblich sein kann und daher der **Beschäftiger** zum **Lohnsteuerabzug verpflichtet** ist (zB: CZ; siehe hierzu das **Outbound-Fallbeispiel** im **Punkt B**).

Hinweis



Bitte **beachten** Sie, dass die **neue Rechtsansicht** rund um den AG-Begriff **keinerlei Bedeutung** hat für das innerstaatliche bzw zwischenstaatliche **Sozialversicherungsrecht**, wo weiterhin der wirtschaftliche AG-Begriff nicht anzuwenden ist, was vor allem für die Ausnahmetatbestände der „Entsendung“ und der „Tätigkeit in mehreren Staaten (= Kollisionsnorm)“ bedeutsam ist.

3. Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag?

Der **wirtschaftliche AG-Begriff** gilt nur für die **AÜ**, **nicht** aber für den **Werkvertrag**. Zur leichteren Unterscheidung sind dazu im Anhang 1 des AÜ-Erlasses klarstellende Beispiele angeführt. Nachfolgend finden Sie eine **tabellarische Übersicht** der **Wesensmerkmale**:

	Werkvertrag	Überlassungsvertrag	Vermittlungsvertrag
Haftung	HAFTUNG für Erfolg der Leistung des Werkunternehmer	KEINE Haftung für Erfolg (lediglich Sorgfaltspflicht) des Überlassers	KEINE Haftung des Erfolgs für Vermittler
Dienstverhältnis	Dienstverhältnis zum Werkunternehmer bleibt aufrecht	Dienstverhältnis zum Überlasser bleibt aufrecht	Direktes Dienstverhältnis zum Beschäftiger
Wirtschaftliches Risiko	Wirtschaftliches Risiko beim Werkunternehmer	Wirtschaftliches Risiko bei Beschäftiger	
Produkt	Vom Werkbesteller abweichendes Produkt / Leistung	Kein vom Werkbesteller abweichendes Produkt / Leistung	
Material / Werkzeug	Material und Werkzeug des Werkunternehmer (vorwiegend)	Material und Werkzeug des Beschäftigers (vorwiegend)	
Dienst- und Fachaufsicht	Werkunternehmer hat Dienst- und Fachaufsicht	Beschäftiger hat Dienst- und Fachaufsicht	
Organisatorische Eingliederung	Keine organisatorische Eingliederung in Betrieb während Auftragsabwicklung	Organisatorische Eingliederung in Betrieb des Beschäftigers	

Hinweis



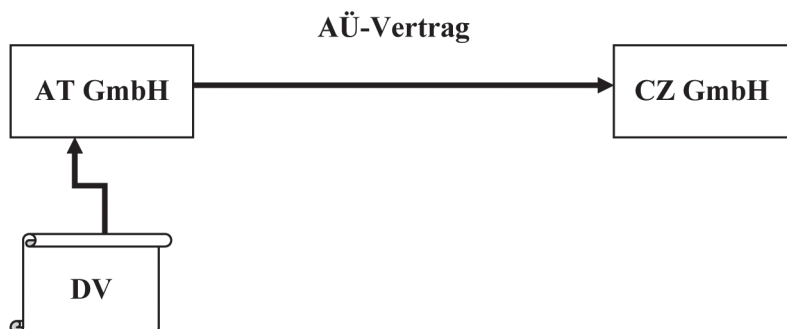
Sie finden den **BMF-AÜ-Erlass** (inkl der informativen Abgrenzungsbeispiele zwischen AÜ und Assistenz-/Werkleistung und einem Info-Blatt) unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/84d32dfc-8b00-47a0-8750-e02c22453381/68928.1.X.X.pdf> oder Sie fordern ihn als **kostenfreies PVP-Leserservice an**.

B) Outbound-Fallbeispiel

1. Sachverhalt



Der in Ö ansässige Mitarbeiter hat einen DV mit der AT GmbH mit Sitz in Ö. Der Mitarbeiter wird für **5 Monate** auf Basis eines **AÜ-Vertrages** zur CZ GmbH entsandt, um dort den lokalen Geschäftsführer zu unterstützen und den Markt aufzubauen.



Die AT GmbH verrechnet entsprechend dem **Fremdvergleichsgrundsatz** ein angemessenes **Personalstellungsentgelt** (Rz 80 der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien) an die CZ GmbH. Art 14 Abs 2 des **DBA Ö – CZ** ist **OECD-konform** ausgestaltet mit einer **Besonderheit**: Gemäß Abs 3 zählen **auch außerhalb CZ verbrachte Tage** für die 183-Tage-Frist, wenn diese **unmittelbar** mit der **Beschäftigung zusammenhängen** und die **Beschäftigung** danach in CZ **fortgesetzt** wird.

Da diese Besonderheit in der Praxis einige **Auslegungsschwierigkeiten** verursacht, hat das BMF in der **EAS 3285** vom 14. 5. 2012 **Lösungsansätze** zu einigen Unklarheiten erarbeitet.

Aufgrund des **wirtschaftlichen AG-Begriffs** besteuert **CZ** die Leih-Arbeitnehmerbezüge – unabhängig von der 183-Tage-Frist – bereits ab dem 1. Tätigkeitstag in CZ.

Hinweis



Ö stellte **bisher** die Einkünfte aufgrund des **rechtlichen AG-Begriffs** (siehe LStR Rz 923 ff) nicht steuerfrei und **besteuer** – solange die 183 Tage nicht überschritten wurden – **ebenfalls**. Aufgrund dieses **Qualifikationskonflikts** kam es bisher zur **Doppelbesteuerung**, die nur in einem meist lang andauernden **Verständigungsverfahren** gelöst werden konnte. Das war für die Praxis ein unbefriedigender Zustand!

Es ist daher zu begrüßen, dass Ö im **AÜ-Erlass** mit vielen Staaten „gleichzieht“ und **bei „echter“ AÜ** für DBA-rechtliche Zwecke auf den **wirtschaftlichen AG** (= Beschäftigter) abstellt.

Die CZ GmbH ist als Beschäftiger zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, weil **CZ** **auch innerstaatlich** den Beschäftigter als **wirtschaftlichen AG** qualifiziert.

2. Lösungshinweise

Bei **Outbound-Fällen** ist Ö gemäß dem **AÜ-Erlass verpflichtet**, die ausländischen Tätigkeitseinkünfte des Leiharbeitnehmers **steuerfrei** zu stellen **oder** die **ausländischen Ertragsteuern anzurechnen**, wenn – eine AÜ vorausgesetzt – die beiden folgenden **Voraussetzungen** kumulativ erfüllt sind: Es müssen vorliegen:

- ✓ ein **DBA** (mit Befreiungs- oder Anrechnungsmethode)¹⁾ und
- ✓ ein **Besteuerungsnachweis**²⁾ aus dem Ausland oder (in Ausnahmefällen) ein **Nachweis der Steuerbefreiung** im Ausland (zB VAE) durch bspw ein Schreiben eines ausländischen Rechtsanwaltes oder Wirtschaftstreuhanders.

1) Der **AÜ-Erlass beschränkt** sich auf DBA. **Unserer Ansicht** nach müsste die Bindungswirkung (= **Steuerfreistellung** bzw **Anrechnung**) auf Basis der **§ 48 BAO-Verordnung** auch in **Nicht-DBA-Fällen** greifen.

2) In welcher **Form** dieser **Besteuerungsnachweis** zu erbringen ist, darüber enthält der **AÜ-Erlass keine Aussage**.

Nur wenn im obigen Beispiel mittels **Besteuerungsnachweis** aus **CZ** nachgewiesen werden kann, dass CZ dem wirtschaftlichen AG-Begriff folgt, kann in **Ö** eine **Steuerfreistellung** der tschechischen Tätigkeitseinkünfte nach Art 22 Abs 1 lit a) des DBA Ö – CZ erfolgen.

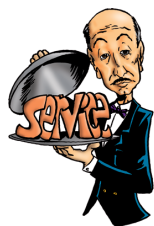
■ Fall a): Im Tätigkeitsstaat erfolgt ein Lohnsteuerabzug

Nach **innerstaatlichem CZ-Steuerrecht** ist die CZ GmbH monatlich zum **Lohnsteuerabzug** verpflichtet. Es kann daher **aufgrund** des **CZ-Besteuerungsnachweises** (dies könnte ua etwa ein Auszug aus dem CZ-Lohnkonto sein) **unterjährig** eine **Steuerfreistellung** in Ö erfolgen. Der Nachweis ist in Ö zum Lohnkonto zu nehmen.

■ Fall b): Im Tätigkeitsstaat erfolgt kein Lohnsteuerabzug

Ist hingegen im **Tätigkeitsstaat kein Lohnsteuerabzug** vorgesehen, sondern müssen die Bezüge des Leiharbeitnehmers dort **veranlagt** werden, ist aus unserer Sicht nach dem AÜ-Erlass **unklar, wann konkret** der **Besteuerungsnachweis vorliegen** muss, dh, ob die (**spätere**) **Vorlage** des **Besteuerungsnachweises nach** erfolgter **Veranlagung** im Tätigkeitsstaat für die bereits **unterjährige Steuerfreistellung** in Ö **ausreichend** ist.

Vorschau



Buchtipp der Redaktion

Im **2. Teil** dieser Serie **informieren** wir über die folgenden **Themen**:

- ✓ Anhand eines **Inbound-Fallbeispiels** veranschaulichen wir die neue Rechtslage (inkl Tipps, wie die 20%ige Abzugssteuer vermieden werden kann).
- ✓ Wir zeigen auf, welche **Besonderheiten** mit **Deutschland** bestehen und
- ✓ welche **Übergangsregelungen** der BMF-AÜ-Erlass vorsieht.

- a) Hinsichtlich des Buches mit dem Titel **Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts** von Dr. **Stefan Bendlinger** (LexisNexis; 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, 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

Impressum:

Offenlegung gemäß § 25 MedienG:

Medieninhaber und Herausgeber iSd § 1 (1) Z 8 u 9 MedienG: LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG | Sitz: Marxergasse 25, 1030 Wien | Unternehmensgegenstand: LexisNexis ARD Orac ist ein führender Fachverlag in Österreich im Bereich Steuern, Recht und Wirtschaft, der die Tradition der Verlagshäuser Orac und ARD unter internationalem Dach fortführt. LexisNexis ARD Orac ist ein Tochterunternehmen der international tätigen Verlagsgruppe Reed Elsevier, deren Legal Division weltweit unter dem Namen LexisNexis firmiert. | Blattlinie: Rechtsinformation und Wirtschaftsinformation; aktuelle rechtliche Neuerungen | Geschäftsführung: Mag. Peter Davies, MBA | Unbeschränkt haftender Gesellschafter: Orac Gesellschaft m.b.H., Marxergasse 25, 1030 Wien | Kommanditist: Reed Messe Salzburg Gesellschaft m.b.H., Am Messezentrum 6, 5021 Salzburg | Beteiligungsverhältnisse: Alleiniger Gesellschafter der Orac Gesellschaft m.b.H.: Reed Elsevier Austria GmbH, Am Messezentrum 6, 5021 Salzburg | Gesellschafter der Reed Messe Salzburg Gesellschaft m.b.H.: Reed Elsevier Overseas B.V., Radarweg 29, 1043 NX Amsterdam (0,1%), Reed Elsevier Austria GmbH, Am Messezentrum 6, 5021 Salzburg (99,9%) | Alleiniger Gesellschafter der Reed Elsevier Austria GmbH: Reed Elsevier Overseas B.V., Radarweg 29, 1043 NX Amsterdam | Alleiniger Gesellschafter der Reed Elsevier Overseas B.V.: Reed Elsevier Holdings B.V., Radarweg 29, 1043 NX Amsterdam | Gesellschafter der Reed Elsevier Holdings B.V.: Reed Elsevier Group PLC, 1-3 Strand, London WC2N 5JR (50%), Reed Elsevier Holdings Ltd., 1-3 Strand, London WC2N 5JR (50%)
Abonnentenservice: Tel. 53 452-5555 DW, Fax DW 141, E-Mail: bestellung@lexisnexis.at – Anzeigen & Mediadaten: Alexander Mayr (DW 1116, Fax DW 144), E-Mail anzeigen@lexisnexis.at, http://pvp.lexisnexis.at/mediadaten – Derzeit gilt Anzeigenpreisliste Stand Jänner 2014 – Redaktion: Marxergasse 25, 1030 Wien – Verlags- und Herstellungsort: Wien – Die Zeitschrift erscheint 12-mal im Jahr – Jahresabonnement 2014: € 159,- inkl. 10 % MWSt bei Vorauszahlung; Preisänderungen vorbehalten – Bankverbindung: Bank Austria, IBAN: AT84 1200 0504 2346 8600, BIC: BKAUATWW – Abbestellungen sind nur zum Jahresschluss möglich, wenn sie bis spätestens 30. 11. schriftlich einlangen – Illustrationen: Philipp Stöhr – Druck: Prime Rate GmbH, Megyeri út 53, H-1044 Budapest. Best.-Nr. 55.00.00. ISSN 1996-238X.

Verlagsrechte: Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm, Aufnahme in eine Datenbank oder auf Datenträger oder auf andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere Datenverarbeitungsanlagen, verwendbare Sprache übertragen werden. Das gilt auch für die veröffentlichten Entscheidungen und deren Leitsätze, wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung redigiert, erarbeitet oder bearbeitet wurden und daher Urheberrechtsschutz genießen. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Beiträgen oder Teilen daraus als Einzelkopie hergestellt werden.

Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Druck, Mikrofilm etc) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art, der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG) in allen Sprachen ein. Mit der Einreichung von Beiträgen von Arbeitsgruppen leistet der Einreichende dafür Gewähr, dass die Publikation von allen beteiligten Autoren genehmigt wurde und dass alle mit der Übertragung sämtlicher Rechte an den Verlag einverstanden sind. Mit dem vom Verlag geleisteten Honorar ist die Übertragung sämtlicher Rechte abgegolten. Aufgrund der Honorierung erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts nicht mit Ablauf des dem Jahr des Erscheinens des Beitrags folgenden Kalenderjahres (§ 36 UrhG). Für die Verwertung durch Datenbanken gilt dieser Zeitraum keinesfalls.

Trotz sorgfältigster Bearbeitung erfolgen alle Angaben ohne Gewähr. Eine Haftung des Verlages, der Redaktion oder der Autoren ist ausgeschlossen.