

Österreichisches Besteuerungsrecht**BFG zu Inbound-Arbeitskräfteüberlassung****Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers**

MARTIN HUMMER*)



Das BFG hat bereits am 6. 7. 2016, [RV/3100632/2015](#), entschieden, dass es sich als Gericht nicht an den Erlass zur [Arbeitskräfteüberlassung](#)¹⁾ gebunden fühlt. In der Beratungspraxis blieb die Entscheidung allerdings bislang weitgehend unberücksichtigt, obwohl sie – für den Steuerpflichtigen – weitreichende und mitunter unangenehme Besteuerungsfolgen in Österreich zeitigt. Die Entscheidung wird anhand des Entscheidungsfalls bzw eines Praxisfalls diskutiert.

1. Der Fall

Ein in Italien ansässiger²⁾ Angestellter („*general counsel*“) war im Streitjahr 2013 von 1. 1. bis 14. 12. 2013 auf Basis einer internationalen, konzerninternen Arbeitskräfte- teigestellung zur *Ö-GmbH* in Österreich tätig, wobei er sich in diesem Jahr weniger als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat. Die Kosten seiner Entsendung wurden nach Österreich weiterbelastet.

Streit bestand darüber, ob Österreich auf Grundlage von Art 15 DBA Italien³⁾ ein Besteuerungsrecht auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

2. Rechtslage

Die österreichischen Tätigkeitsvergütungen der in Italien ansässigen Person dürfen nach Art 15 Abs 2 lit b DBA Italien dann in Österreich besteuert werden, wenn „*die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber*“ gezahlt wurden, der in Österreich ansässig ist.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031, in einem Outbound-Fall zu Art 15 Abs 2 lit b DBA CSSR entschieden, der wörtlich Art 15 Abs 2 lit b DBA Italien entspricht, dass der Begriff „*Arbeitgeber*“ in der 183-Tage-Klausel von DBA (Art 15 Abs 2 OECD-MA) im Sinne eines „*wirtschaftlichen Arbeitgebers*“ zu verstehen ist.

3. Kernaussagen

Dem VwGH-Erkenntnis vom 22. 5. 2013 kann nicht entnommen werden, dass die Überlegungen zum „*wirtschaftlichen Arbeitgeber*“ nicht auch für einen Inbound-Fall zu gelten hätten. Eine im Hinblick auf den Begriff des „*wirtschaftlichen Arbeitgebers*“ differenzierte Beurteilung von Inbound- und Outbound-Fällen lässt sich auch Art 15 Abs 2 lit b DBA Italien nicht entnehmen.

Da die Kosten für die Tätigkeit in Österreich an die *Ö-GmbH* weiterbelastet wurden, ist aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass der inländische Beschäftigte (Gestellungsnehmer) als Arbeitgeber anzusehen ist.

Die Vergütungen aus der Arbeitskräftegestellung (Löhne, Gehälter) sind im Tätigkeitsstaat Österreich zu besteuern.

*) Mag. Martin Hummer ist Steuerberater und Senior Manager Tax einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz.

1) Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, BMF-AV Nr 102/2014.

2) Art 4 Abs 2 lit a DBA-Italien.

3) BGBl 1985/125.

Das BFG ist als Gericht nicht an den Erlass zur Arbeitskräfteüberlassung, insbesondere nicht an seinen Abs 10, gebunden. Im Falle einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereitschaft dem die Vergütung tragenden Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

4. Keine Bindung des BFG

Nach Abs 4 des Erlasses zur Arbeitskräfteüberlassung wird in Besteuerungsfällen mit einem österreichischen Beschäftigten (Inbound-Fälle) auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten.

Der Erlass ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. In Fällen von Konzernentsendungen iSd Abs 29 des Erlasses vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr 2006/127, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten und der Nachweis erbracht wird, dass die auf Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.⁴⁾

Diese Sonderbestimmung des Erlasses zur Arbeitskräfteüberlassung erlaubt es daher, für sogenannte „Altfälle“ konzerninterner Arbeitskräfteüberlassung von Angestellten weiterhin die 183-Tage-Frist anzuwenden.

Fall 2 des Erlasses des Salzburger Steueraldialogs 2015 vom 27. 10. 2015 (BMF-010221/0609-VI/8/2015) bestätigt, dass der Erlass zur Arbeitskräfteüberlassung die Weitergeltung der alten Rechtsauslegung auf zum Stichtag der Kundmachung des Erlasses bestehende Entsendungen weiterhin zulässt. Einschränkend gilt die ausnahmsweise Weitergeltung der 183-Tage-Frist (anstelle des wirtschaftlichen Arbeitgebers) allerdings nur für Konzernentsendungen iSd Abs 29 des Erlasses vom 10. 3. 2006, sodass die Ausnahme nur für die konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung von Angestellten gilt. Diese beiden Voraussetzungen waren im Entscheidungsfall zweifelsfrei gegeben. Dennoch fühlte sich das BFG generell nicht an den Erlass zur Arbeitskräfteüberlassung, insbesondere auch nicht an dessen Abs 10, gebunden:

Der Erlass stellt mangels Kundmachung im BGBl lediglich einen Auslegungsbehelf dar, der die Rechtsansicht des BMF wiedergibt. Das BFG ist daran nicht gebunden. Es hat vielmehr auf der Grundlage der höchstgerichtlichen Rechtsprechung⁵⁾ zu entscheiden, wonach der Begriff „Arbeitgeber“ in Art 15 OECD-MA im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen ist.

5. Keine Bindung der Finanzverwaltung?

In einem Fall aus der Praxis war eine je Kalenderjahr weniger als 183 Tage dauernde konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung eines Angestellten von Deutschland nach Österreich zu beurteilen, wobei die Überlassung vor dem 12. 6. 2014 begonnen hatte, es sich also um einen Altfall handelte. Damit war zweifelsfrei ein im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offener Fall gegeben. Auch handelte es sich um eine Konzernentsendung eines Angestellten iSd Abs 29 des Erlasses vom 10. 3. 2006. Die 183-Tage-

⁴⁾ BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs 10.

⁵⁾ Vgl VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

Frist im Kalenderjahr stellte keinerlei Problem dar, und die Besteuerung in Deutschland war zweifelsfrei mit Besteuerungsnachweisen zu belegen.

Da für die Arbeitskräfteüberlassung kein ZS-QU2-Formular vorlag, musste die Abzugsteuer (nachträglich) unter Offenlegung entrichtet werden. Gleichzeitig war beabsichtigt – mangels eines österreichischen Besteuerungsrechts –, mit der Entrichtung der Abzugsteuer einen Rückerstattungsantrag beim Finanzamt einzubringen.

Im Zuge der Abstimmung mit dem Finanzamt stellte sich allerdings heraus, dass auch für Altfälle iSd Abs 10 des Erlasses, also für Überlassungen, die vor dem 12. 6. 2014 begonnen haben, auf Basis des wirtschaftlichen Arbeitgebers ein österreichisches Besteuerungsrecht angenommen wird. Abs 10 des Erlasses zur Arbeitskräfteüberlassung lautet: „*Es bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten.*“

Im Rahmen dieser für die Ermessensübung maßgeblichen Grenzen kommt die Finanzverwaltung im Sinne einer Einzelfallprüfung⁶⁾ offensichtlich generalisierend zum Ergebnis, dass „*Bedenken bestehen*“, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis des rechtlichen Arbeitgebers und damit die Anwendbarkeit der 183-Tage-Frist auf die genannten Fälle weiter anzuwenden. Die Formulierung „*bestehen keine Bedenken*“ ist so zu interpretieren, dass die Finanzverwaltung auf Basis des Wortlauts von Abs 10 des Erlasses nicht gebunden ist, für zum Zeitpunkt 12. 6. 2014 „offene“ konzerninterne Arbeitskräfteüberlassungen von Angestellten die 183-Tage-Frist anzuwenden. Im Ergebnis bedeutet dies, dass von der Finanzverwaltung Abs 10 des Erlasses *de facto* nicht mehr angewandt wird. Offensichtlich ist sie auf Basis der Wortfolge „*bestehen keine Bedenken*“ im Lichte der BFG- und VwGH-Rechtsprechung von der bisherigen Praxis, den Erlass auf Altfälle nicht anzuwenden, abgewichen. Der Wortlaut der Erlassbestimmung lässt dies zu, wobei zu betonen ist, dass dies in der Praxis zu Besteuerungskonflikten führen kann.

Im Interesse der Rechtssicherheit wäre eine einheitliche Anwendungspraxis geboten, zumal eine davon abweichende Behandlung – angesichts des für die Weiteranwendung der alten Rechtsauslegung maßgeblichen Merkmals der tatsächlichen Besteuerung im Ausland – zu einer Konfliktsituation mit der ausländischen Steuerverwaltung führen würde.⁷⁾ Problematisch ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass der Überlasser im Zuge der Korrektur der Besteuerung in Deutschland die Lohnbesteuerung in Österreich nachzuweisen hat, was gerade bei einer pauschalen Abzugsteuer nicht (leicht) möglich ist. Letztlich kann die Doppelbesteuerung dann nur mithilfe eines bilateralen Verständigungsverfahrens gelöst werden. Dabei handelt es sich in der Praxis um ein langwieriges Prozedere.

i

Auf den Punkt gebracht

Die Entscheidung des BFG vom 6. 7. 2016, RV/3100632/2015, hat für einen Inbound-Fall die abkommensrechtliche Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers bestätigt. Ausdrücklich hat das BFG klargestellt, dass der Erlass des BMF zur Arbeitskräfteüberlassung vom 12. 6. 2014 für das Gericht nicht anzuwenden ist. Auf Basis der BFG- und VwGH-Rechtsprechung wendet auch die Finanzverwaltung Abs 10 des Erlasses auf offene Fälle konzerninterner Arbeitskräfteüberlassungen von Angestellten nicht mehr an und nimmt infolge des wirtschaftlichen Arbeitgebers ein österreichisches Besteuerungsrecht ab dem ersten Anwesenheitstag an.

⁶⁾ Vgl Erlass des BMF zum Salzburger Steuerialogs 2015 vom 27. 10. 2015, BMF-010221/0609-VI/8/2015.

⁷⁾ Vgl BMF-Erlass vom 27. 10. 2015, BMF-010221/0609-VI/8/2015.