
THEMEN-SPECIAL

MMag. Karl Waser/Fabian Ecker

Grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung: Wann besteht eine Kommunalsteuerpflicht aufgrund des AbgÄG 2016 und aktueller VwGH-Judikatur?

» PVP 2017/74

Viele Unternehmen benötigen **Arbeitskräfte** oft nur „just in time“. Durch **Personaldienstleister** werden bei Arbeitsspitzen Arbeitsplätze geschaffen, die **sonst** nur durch **Überstundenleistungen** oder **Auslagerungen** abgedeckt werden könnten.

Auch **grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassungen**, sei es nach Österreich (sog „**Inbound-Fälle**“) oder von Österreich ins Ausland (sog „**Outbound-Fälle**“), sind weit verbreitet. Dabei sind – vor allem **steuerlich** – zahlreiche **Vorschriften** zu beachten.

Das **AbgÄG 2016**, das mit 1. 1. 2017 in Kraft getreten ist, hat die Bestimmungen des **KommStG** hinsichtlich **Arbeitskräfteüberlassungen** erweitert bzw **adaptiert**.

In diesem Beitrag

- a) zeigen wir praxisgerecht auf, was sich aufgrund des **AbgÄG 2016** bei den **grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen** verändert hat, und
- b) wir ziehen anhand von **Beispielen** einen **Vergleich** der **Rechtslage** vor und nach dem AbgÄG 2016.

Auch die Erkenntnisse der jüngsten **VwGH-Judikatur** werden in diesem Beitrag berücksichtigt.

Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

AbgÄG ... Abgabenänderungsgesetz//**AKÜ** ... Arbeitskräfteüberlassung bzw Arbeitskräfteüberlasser//**AÜG** ... Arbeitskräfteüberlassungsgesetz//**BAO** ... Bundesabgabenordnung//**DBA** ... Doppelbesteuerungsabkommen//**DG** ... Dienstgeber//**DN** ... Dienstnehmer//**ds** ... das sind//**DV** ... Dienstvertrag bzw Dienstverhältnis//**GKK** ... Gebietskrankenkasse//**iDR** ... in der Regel//**iHv** ... in Höhe von//**iSd** ... im Sinne des//**KommSt** ... Kommunalsteuer//**KommStG** ... Kommunalsteuergesetz//**KV** ... Kollektivvertrag//**Rz** ... Randzahl//**SV** ... Sozialversicherung

A) Der „besondere“ Arbeitskräfteüberlassungsbegriff im Kommunalsteuergesetz

Der **AKÜ-Begriff** im **KommStG** deckt sich **nicht** mit jenem des **AÜG**. Unter den **kommunalsteuerlichen** **AKÜ-Begriff** fällt

- a) jede **unternehmerische Überlassung** von **Arbeitskräften** (Arbeitskräfteverleih, Dienstleistungsservice, Leiharbeit, Personalbereitstellung, Personalleasing, Personalvermietung, Manpower-Leasing, Zeitarbeit ua)
- b) an **Dritte**
- c) gegen **Entgelt**.

Im **Unterschied** zum **Werkvertrag** **haftet** ein **AKÜ** nur für die grundsätzliche **Qualifikation** seiner Angestellten, er **haftet** aber nicht für die tatsächliche Leistung der überlassenen DN.

B) So interpretiert der VwGH den Kommunalsteuer-Betriebsstättenbegriff

1. Wann liegt eine Kommunalsteuerbetriebsstätte vor?

Der **Kommunalsteuerpflicht** unterliegen jene **Arbeitslöhne**, die an die DN einer im **Inland** gelegenen **Kommunalsteuerbetriebsstätte** des Unternehmens in einem Kalendermonat gewährt worden sind (§ 1 KommStG).

Die **Kommunalsteuerbetriebsstätte** im Inland ist daher **zentraler Ausgangspunkt** der KommSt-Pflicht in Österreich. Der **VwGH** hat sich im Jahr **2015** (wieder einmal) näher mit dem kommunalsteuerrechtlichen **Betriebsstättenbegriff** auseinandergesetzt (VwGH 21. 10. 2015, 2012/13/0085). Gemäß **§ 4 Abs 1 KommStG** gilt als **Betriebsstätte** jede **festе örtliche Anlage** oder Einrichtung, die **mittelbar** oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient.

Der kommunalsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff ...

- a) ... ist daher **weiter gefasst** als jener gemäß **§§ 29 und 30 BAO**;
- b) ... erfordert jedenfalls, dass **ortsgebundene feste Vorkehrungen** vorhanden sind, über die der Unternehmer **dauerhaft verfügen** kann (VwGH 21. 12. 2005, 2004/14/0012).

Dauerhaft sind jedenfalls Einrichtungen von einer ein **halbes Jahr** übersteigenden Dauer (BMF-Info zum Kommunalsteuergesetz, Rz 44; VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084).

2. Kommunalsteuerbetriebsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung

Eine (auch grenzüberschreitende) AKÜ begründet nach Ansicht des VwGH für den Überlasser eine **KommSt-Betriebsstätte** in der **Betriebsstätte** des **Beschäftigers**. Im Salzburger Steuerdialog 2016 wurde ergänzend zu diesem Erkenntnis festgehalten, dass schon dadurch, dass der DN in Anlagen und Einrichtungen des Beschäftigers für den Überlasser tätig wird, eine Betriebsstätte begründet wird.

Unabhängig von der **Dauer** der DN-Beschäftigung besteht somit eine (**mittelbare**) **Betriebsstätte** des Überlassers am **Ort** der **Beschäftigung** der überlassenen Arbeitskräfte.

Dies gilt sowohl für Überlassungen **gewerblicher Art** als auch für **Überlassungen im Konzernverbund**. Es entsteht laut VwGH deshalb eine Betriebsstätte des Überlassers beim Beschäftiger, weil dadurch, dass der DN in Anlagen und Einrichtungen des Beschäftigers für den Überlasser tätig wird, der **Überlasser** eine **faktische Verfügungsgewalt** über die Einrichtungen des Beschäftigers hat. Diese Ansicht wurde bereits im Jahr 2006 durch den VwGH vertreten (VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0051). Der VwGH legt im Ergebnis in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2015 den Betriebsstättenbegriff des § 4 KommStG, wie auch schon in vorangegangenen Erkenntnissen, denkbar weit und autonom aus.¹⁾

1) Im **DBA-Recht** begründet eine **AKÜ**, zumindest nach Ansicht der OECD, bspw **keine** (ertragssteuerliche) **Betriebsstätte** für den **Überlasser**.



Hinweis

Hinsichtlich der Auswirkungen des VwGH 21. 10. 2015, 2012/13/0085, auf die grenzüberschreitende AKÜ siehe auch **PVP 2016/12, 44** (Februar-Heft).

3. Konsequenzen des VwGH-Erkenntnisses auf die Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2016

Nach Ansicht des VwGH besteht bei einer AKÜ von Österreich → Ausland (**Outbound**) **keine KommSt-Pflicht**, da die überlassenen Arbeitskräfte ab dem 1. Tag der Überlassung ins Ausland nicht mehr einer inländischen Kommunalsteuerbetriebsstätte zurechenbar sind. Der Überlasser begründet bereits **ab dem 1. Tag** eine (**mittelbare**) **Betriebsstätte** beim (ausländischen) Beschäftiger.

Wurde in der Vergangenheit KommSt entrichtet, obwohl dies aufgrund des VwGH-Erkenntnisses nicht notwendig gewesen wäre, dann kann innerhalb der **5-jährigen Verjährungsfrist** nach § 207 BAO die **Selbstberechnung richtiggestellt** und der ungebührlich entrichtete KommSt-Beitrag **rückgefordert** werden.

Wurden **Verlängerungshandlungen** gemäß § 209 BAO (zB GPLA) gesetzt, kann die **Frist** auf bis zu 10 Jahre verlängert werden.

C) Änderung der Rechtslage aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2016

1. Was hat das Abgabenänderungsgesetz 2016 bei der Kommunalsteuerbetriebsstätte geändert?

Der Gesetzgeber reagierte auf die Rechtsprechung des VwGH aus dem Jahr 2015. Der **§ 4 KommStG** wurde aufgrund des AbgÄG 2016 um **Absatz 3 erweitert**. Dieser regelt, dass bei AKÜ erst nach **Ab-
lauf von 6 Kalendermonaten** in der **Betriebsstätte** des **Beschäftigten** eine **Betriebsstätte** des **Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens** begründet wird.

2. Wie berechnen Sie korrekt die 6-Monats-Frist?

In den **KommSt-Richtlinien** werden zur Berechnung der 6-Monats-Frist des § 7 KommStG (Wechsel der erhebungsberechtigten Gemeinde bei Überlassung im Inland) einige **Beispiele** angeführt. Diese gelten wohl analog auch für Outbound-Fälle. Demnach gilt die Frist erst, wenn **6 volle Kalendermonate abgelaufen** sind, als erfüllt.



Beispiel

Beginnt eine Überlassung zB am 15. 1. 2017, so ist die 6-Monats-Frist erst ab dem 1. 8. 2017 erfüllt, dh, die Frist beginnt erst ab dem 1. 2. 2017 zu laufen. Nur wenn eine Überlassung tatsächlich am 1. eines Monats beginnt, dann gilt dieser Monat bereits als erster voller Kalendermonat. Unserer Ansicht nach muss diese Fristberechnung entsprechend auch für § 4 Abs 3 KommStG gelten.

3. Mehrere Dienstnehmer werden in zeitlichen Abständen überlassen → Wie ist in diesen Fällen die 6-Monats-Frist zu berechnen?

Es stellt sich hierbei die Frage, ob die **Frist** gemäß § 4 Abs 3 KommStG für **jede** überlassene **Arbeitskraft einzeln** zu berechnen ist oder nicht.

- a) **Variante 1:** Es wurden bereits eine oder mehrere **Arbeitskräfte** desselben Überlassers an denselben **ausländischen Beschäftiger** verliehen und diese **erfüllen** die **6-Monats-Frist** → Es besteht eine kommunalsteuerliche **Betriebsstätte** des Überlassers im **Ausland** → Jede weitere Überlassung ist **vom 1. Tag** an von der **KommSt** – aufgrund des Bestehens einer ausländischen Betriebsstätte – **befreit**.
- b) **Variante 2:** Die **Frist** der 6 vollen Kalendermonate ist für jede überlassene **Arbeitskraft separat** zu **berechnen** → Demnach würde die KommSt-Pflicht für jede „neue“ Überlassung jedenfalls für die ersten 6 vollen Kalendermonate weiterhin in Österreich bestehen.

Es ist davon auszugehen, dass sich die **Finanzverwaltung** der Auslegungsvariante 2 anschließen wird. Die folgenden Beispiele in den **Punkten D** (Beispiele zur Outbound-Überlassung) und **E** (Beispiele zur Inbound-Überlassung) **verdeutlichen** die **kommunalsteuerliche Beurteilung** von **grenzüberschreitenden AKÜ**. In den Beispielen wird auch zwischen AKÜ unterschieden, die **kürzer** bzw **länger** als **6 Kalendermonate** dauern.

D) Beispiele zur Outbound-Überlassung

1. Beispiel einer Outbound-Überlassung, die kürzer als 6 Monate dauert

✔ Sachverhalt:

Die AT-GmbH überlässt einen DN für 4 Monate an ihre tschechische Tochtergesellschaft (CZ-GmbH).

🔍 Lösung: (vor dem 1. 1. 2017):

Nach Ansicht des VwGH begründet die **AT-GmbH ab dem 1. Tag** der Überlassung eine (mittelbare) **Betriebsstätte in Tschechien**. Es besteht für den gesamten Zeitraum der Überlassung **keine KommSt-Pflicht** in Österreich. Dass es sich im vorliegenden Fall um verbundene Unternehmen handelt, hat für die Beurteilung aus KommSt-Sicht keinen Einfluss.

🔍 Lösung: (ab dem 1. 1. 2017 aufgrund des AbgÄG 2016):

Da gemäß § 4 Abs 3 KommStG idF AbgÄG 2016 bei einer AKÜ erst nach **Ablauf von 6 Kalendermonaten** in der Betriebsstätte des Beschäftigers (CZ-GmbH) eine Betriebsstätte des Überlassers begründet wird, begründet die AT-GmbH **keine Kommunalsteuerbetriebsstätte in Tschechien**. Daher besteht für die **gesamte Dauer** der Überlassung **KommSt-Pflicht in Österreich**. Steuerschuldner ist gemäß § 6 KommStG für den gesamten Zeitraum der Überlassung die AT-GmbH. Erhebungsberechtigt ist jene Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte der AT-GmbH befindet. Auch nach der Rechtslage idF AbgÄG 2016 macht es für kommunalsteuerliche Zwecke **keinen Unterschied**, ob es sich um eine **konzerninterne AKÜ** handelt oder nicht.

2. Beispiel einer Outbound-Überlassung, die länger als 6 Monate dauert

✔ Sachverhalt:

Die AT-GmbH überlässt einen DN für 13 Monate an eine deutsche Gesellschaft.

🔍 Lösung (vor dem 1. 1. 2017):

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH begründet der Überlasser bereits **ab dem 1. Tag der Überlassung** eine **Betriebsstätte** beim **Beschäftiger**. Daher entfällt die **KommSt-Pflicht** ab dem 1. Tag der Überlassung zur Gänze.

🔍 Lösung: Lösung (ab dem 1. 1. 2017 aufgrund des AbgÄG 2016):

Gemäß § 4 Abs 3 KommStG idF AbgÄG 2016 wird bei einer AKÜ **erst nach** Ablauf von **6 Kalendermonaten** in der **Betriebsstätte** des **Beschäftigers** eine **Betriebsstätte** des **Überlassers** begründet.

- Daher besteht für die **ersten 6 vollen Kalendermonate KommSt-Pflicht** in **Österreich**. Steuerschuldner der KommSt für die ersten 6 Monate bleibt gemäß § 6 KommStG die AT-GmbH. Erhebungsberechtigt ist für die ersten 6 Monate jene Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte der AT-GmbH befindet.
- Ab dem **7. vollen Kalendermonat entfällt** die österreichische **KommSt-Pflicht** mangels einer inländischen Betriebsstätte zur Gänze.

E) Beispiele zur Inbound-Überlassung

1. Kommunalsteuerliche Rechtsgrundlagen bei Inbound-Überlassungen

Bei Personalüberlassungen vom Ausland nach Österreich gilt § 2 lit b KommStG. Demnach sind aus dem Ausland überlassene Arbeitskräfte **ab dem 1. Tag der Überlassung** für KommSt-Zwecke DN des österreichischen Beschäftigers. Die **überlassenen Arbeitskräfte** sind dementsprechend für kommunalsteuerliche Zwecke auch der **inländischen Betriebsstätte** des österreichischen Beschäftigers **zuzuordnen**.

Die **KommSt-Bemessungsgrundlage** beträgt gemäß § 5 Abs 1 lit b KommStG **70 % der Gestellungsvergütung** (ohne Umsatzsteuer und abzüglich allfälliger Skonti). Der **Steuersatz** beträgt **3 %**.

2. Beispiel einer Inbound-Überlassung, die kürzer als 6 Monate dauert

✓ Sachverhalt:

Eine slowenische Gesellschaft (SLO-GmbH) überlässt einen DN für 4 Monate nach Österreich an die AT-GmbH.

🔍 Lösung:

Der DN wird gemäß § 2 lit b KommStG für kommunalsteuerliche Zwecke dem **Beschäftigter** (AT-GmbH) **zugerechnet**. Für den aus Slowenien nach Österreich überlassenen DN besteht aufgrund der Zurechnung zur österreichischen Betriebsstätte des Beschäftigten bereits **ab dem 1. Tätigkeitstag** in Österreich **KommSt-Pflicht**.

Die **AT-GmbH** ist gemäß § 6 iVm § 2 lit b KommStG **Schuldner** der KommSt.

Inbound-Fälle sind von den Neuerungen des **AbgÄG 2016 nicht betroffen**. Eine Unterscheidung zwischen alter und neuer Rechtslage ist daher bei Inbound-Konstellationen nicht notwendig.

3. Beispiel einer Inbound-Überlassung, die länger als 6 Monate dauert

✓ Sachverhalt:

Eine slowenische Gesellschaft überlässt einen DN für 12 Monate nach Österreich an die AT-GmbH.

🔍 Lösung:

Der überlassene DN wird **ab dem 1. Tätigkeitstag** für kommunalsteuerliche Zwecke der AT-GmbH zugerechnet → Es besteht **ab dem 1. Tätigkeitstag** in Österreich **KommSt-Pflicht**.

Die **AT-GmbH** ist **Steuerschuldner**.

Die Lösung dieses Beispiels ist ident mit jener aus Punkt E 2.



Foto ICON

Die Autoren:

MMag. Karl Waser ist Steuerberater und Manager Tax der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Seine Beratungsschwerpunkte sind das steuerliche Projektgeschäft in Europa, Internationale Steuerplanung, Verrechnungspreise, Auslandsentsendung.

✉ karl.waser@icon.at

🌐 lesen.lexisnexus.at/autor/Waser/Karl



Foto Gortana

Fabian Ecker, LL.M., ist Senior Assistant der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

✉ fabian.ecker@icon.at

🌐 lesen.lexisnexus.at/autor/Ecker/Fabian

Der ARD

Aktuelles Recht zum Dienstverhältnis

Die Zeitschrift ARD bietet seit fast 70 Jahren verlässlich, objektiv und rasch Neuigkeiten aus dem Arbeits-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht und seit 2014 auch zum Bereich Human Resources.



Jetzt einsteigen:
ard.lexisnexus.at

