

27. Jahrgang / Februar 2017 / Nr. 2

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Helmut Loukota

Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen

The Unknown Nature of the “Dependent Agent Permanent Establishment”

Alexandra Miladinovic / Svetlana Wakounig

Einordnung der Tätigkeit eines Opernregisseurs

Categorization of the Income of an Opera Director

Heinz Jirousek

Änderung der Abkommen mit der Schweiz und Liechtenstein

Revision of the Tax Agreements with Switzerland and Liechtenstein

Karl Waser

Nettoabzugsteuer bei Inbound-Arbeitskräftegestellung

Net Withholding Tax Procedure and Inbound Supply of Staff

Dietlind Schwab

Eurogate II, Verfahren 42 und Verwaltungspraxis

Eurogate II, Procedure 42 and Austrian Administrative Practice

Lars F. Nielsen

EU Anti-Tax Avoidance Package und deutsche Reaktionen

EU Anti-Tax Avoidance Package and German Reactions

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Karl Waser*)

Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig

NET WITHHOLDING TAX PROCEDURE ALSO APPLICABLE FOR INBOUND SUPPLY OF STAFF

Withholding tax on payments to non-resident suppliers of staff (sec 99 para 1 no 5 Austrian Income Tax Act) is an important instrument to secure Austrian income tax liability of employees seconded to Austria. In a recent decision from September 15th, 2016, the Austrian Supreme Administrative Court has taken the view that for such payments the net withholding tax procedure (sec 99 para 2 no 2 ITA) can be applied, as well. Karl Waser analyzes the consequences of this decision in detail.

I. Das Abzugsteuerregime für Inbound-Arbeitskräftegestellungen im Überblick

Nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Steuerpflicht. Dies bedeutet, dass ein Arbeitskräfteüberlasser – sofern er Steuerausländer ist – hinsichtlich der an ihn für die Überlassung von im Inland tätigen Personal geleisteten Gestellungsvergütungen beschränkt steuerpflichtig ist. Ergänzend zum Einbezug in das Regime der beschränkten Steuerpflicht sieht § 99 Abs 1 Z 5 EStG bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung einen Steuerabzug von 20 % (§ 100 Abs 1 Satz 1 EStG) vor. Eine (gänzliche) Entlastung von dieser Abzugsteuer ist für den inländischen Beschäftigten bei sonstiger Haftungsanspruchnahme (§ 100 Abs 2 EStG) nur innerhalb enger Grenzen möglich. Bei der konzerninternen Überlassung von Angestellten ist eine Entlastung möglich, sofern der ausländische Überlasser oder der inländische Beschäftigte einen „freiwilligen“ Lohnsteuerabzug vornimmt¹⁾ und der ausländische Überlasser darüber hinaus eine Ansässigkeitsbescheinigung beibringt.²⁾ In allen anderen Überlassungsfällen ist die Möglichkeit einer Entlastung an das Vorliegen der Kopie eines Befreiungsbescheides geknüpft, den der ausländische Überlasser beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu beantragen hat.³⁾

Als Alternative zu einer (in der Praxis oftmals schwer zu erwirkenden⁴⁾) gänzlichen Entlastung stellt sich allerdings die Frage, ob zumindest eine Reduktion der Abzugsteuerbemessungsgrundlage möglich ist. Das diesbezügliche Instrumentarium wäre die in § 99 Abs 2 Z 2 EStG normierte Nettoabzugsbesteuerungsoption. Diese würde es dem inländischen Vergütungsschuldner (dem österreichischen Beschäftigten) bei Einhaltung bestimmter gesetzlich näher determinierter Voraussetzungen (siehe III.) erlauben, die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer um jene Betriebsausgaben zu vermindern, die aus Sicht des ausländischen Überlassers unmittelbar mit der Erzielung der inländischen Betriebseinnahmen (der Gestellungsvergütung) zusammenhängen. Macht der inländische Vergütungsschuldner von dieser Nettoabzugsbesteuerungsoption Gebrauch, so erhöht sich nach § 100 Abs 1 Satz 2 EStG der anwendbare Abzugsteuer-

*) MMag. Karl Waser ist Steuerberater/Senior Manager Tax bei einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz.

1) Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, „Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen“, Pkt 4.

2) § 2 DBA-Entlastungsverordnung.

3) § 5 Abs 1 Z 4 iVm § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung.

4) Nach Erfahrungen des Autors besteht zB bei kurzfristig beauftragten Arbeitskräfteüberlassungen die Herausforderung darin, den Befreiungsbescheid rechtzeitig vor Bezahlung der Gestellungsvergütung zu erhalten. Zudem ist nach Auffassung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart pro Beschäftigten ein gesonderter Befreiungsbescheid zu beantragen. Es fehlt zudem an erlassmäßigen Spezifikationen, welche Unterlagen zur Erlangung eines Befreiungsbescheides benötigt werden.

satz auf 35 % (sofern der ausländische Einkünfteempfänger eine natürliche Person ist) bzw auf 25 % (sofern der ausländische Einkünfteempfänger eine juristische Person ist). Die grundsätzliche Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung soll im Folgenden untersucht werden.

II. Grundsätzliche Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung

1. Auffassung des BMF

Das BMF⁵⁾ hat bislang die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption auf Inbound-Arbeitskräfteüberlassungen abgelehnt. Dies wurde damit begründet, dass der Abzugsteueratbestand des § 99 Abs 1 Z 5 EStG nicht auf die Besteuerung der Einkünfte des ausländischen Arbeitskräfteüberlassers, sondern (indirekt) vielmehr auf die Besteuerung der Löhne der überlassenen Dienstnehmer abzielt. Wenn nun aber unter Anwendung der Nettoabzugsbesteuerungsoption des § 99 Abs 2 Z 2 EStG ebendiese Löhne von der Abzugsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden, würde dies dem in § 98 EStG normierten Gesetzesauftrag zur steuerlichen Erfassung der Löhne der ausländischen Arbeitskräfte zuwiderlaufen. Eine nähere Auseinandersetzung mit den in § 99 Abs 2 Z 2 EStG normierten Tatbeständen zur Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung erübrigte sich somit, da das BMF die Anwendbarkeit dieser Bestimmung für die Inbound-Arbeitskräfteüberlassung ohnehin pauschal ablehnte.

2. Auffassung des VwGH

Der VwGH hatte sich in zwei kürzlich ergangenen Erkenntnissen mit der Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung auseinanderzusetzen. Im ersten Erkenntnis vom 27. 5. 2015, 2011/13/0111, ließ der VwGH bereits durchblicken, dass er der vom BMF vertretenen pauschalen Ablehnung der Nettoabzugsbesteuerungsoption bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung kritisch gegenübersteht. Zwar verneinte auch der VwGH im angesprochenen Erkenntnis letztlich die Anwendung des § 99 Abs 2 Z 2 EStG; nicht allerdings da er diese Bestimmung im Rahmen der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung generell als nicht anwendbar erachtete, sondern weil eines der in § 99 Abs 2 Z 2 EStG normierten Tatbestandsmerkmale, nämlich die schriftliche Mitteilung der unmittelbar zusammenhängenden Betriebsausgaben (der Arbeitslöhne) durch den Überlasser an den Beschäftigten vor Einkünftezufluss (siehe III.3.), nicht erfüllt war.

Noch deutlicher wurde der VwGH in seiner Entscheidung vom 15. 9. 2016, 2013/15/0136. Dieses Erkenntnis ist insoweit bemerkenswert, als es sich auf einen Zeitraum bezieht, in dem die Nettoabzugsbesteuerungsoption noch gar nicht gesetzlich verankert gewesen war.⁶⁾ Ungeachtet dessen befürwortete der VwGH die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption unmittelbar aufgrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Unter expliziter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidungen in den Rs *Scorpio*⁷⁾ und *Gerritse*⁸⁾ leitete der VwGH die Möglichkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption (auch) bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung aus der Dienstleistungsfreiheit ab, die sowohl den ausländischen Dienstleistungserbringer als auch den inländischen Dienstleistungsempfänger vor entsprechenden Diskriminierungen schützen soll. In diesem Sinn ist eine „*Verprobnungsrechnung*“ durchzuführen. Die sich durch das Bruttoabzugsteuerverfahren (§ 99 Abs 2 Z 1 EStG) ergebende Steuerlast darf – im Abzugsverfahren – keinesfalls höher

⁵⁾ EAS 3041 vom 24. 3. 2009.

⁶⁾ § 99 Abs 2 Z 2 EStG wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I 2007/24, mit Wirkung ab 24. 5. 2007 eingeführt. Das VwGH-Erkenntnis betraf hingegen Haftungsbescheide für die Steuerjahre 2000 bis 2002.

⁷⁾ EuGH 3. 10. 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, C-290/04.

⁸⁾ EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01.

sein als jene Steuerlast, die sich ergibt, wenn die Tarifsteuer auf die „*Nettoeinkünfte*“ (dh die Betriebseinnahmen abzüglich der unmittelbar damit zusammenhängenden Betriebsausgaben) angewandt wird.⁹⁾

Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass nach Auffassung des VwGH auch im Rahmen der Inbound-Überlassung die Nettoabzugsbesteuerungsoption grundsätzlich zur Verfügung steht. Dies gilt – aufgrund des unionsrechtlichen Diskriminierungsverbots – sowohl für Fälle vor Inkrafttreten des § 99 Abs 2 Z 2 EStG als natürlich auch für Fälle nach Inkrafttreten des § 99 Abs 2 Z 2 EStG, da diese Bestimmung dieses Diskriminierungsverbot entsprechend umsetzt und dessen Anwendungsvoraussetzungen näher determiniert.¹⁰⁾ Da nunmehr höchstgerichtlich geklärt wurde, dass das Instrumentarium der Nettoabzugsbesteuerung auch im Rahmen der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung dem Grunde nach zur Verfügung steht, wird im Folgenden dargestellt, welche Tatbestandsvoraussetzungen § 99 Abs 2 Z 2 EStG für dessen tatsächliche Anwendbarkeit vorsieht. Auch hierzu lassen sich aus der VwGH-Entscheidung vom 15. 9. 2016 wertvolle Erkenntnisse ableiten.

III. Die Tatbestandsvoraussetzungen zur Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung im Lichte der Besonderheiten der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung

1. „*Ansässigkeit*“ des Einkünfteempfängers in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat

Da § 99 Abs 2 Z 2 EStG unionsrechtliche Vorgaben umsetzt, erstreckt sich dessen Anwendungsbereich auch nur auf Einkünfteempfänger aus EU- oder EWR-Mitgliedstaaten.¹¹⁾ Der Gesetzeswortlaut knüpft dabei an die „*Ansässigkeit*“ des Einkünfteempfängers in einem dieser Staaten an. In unionsrechtskonformer Auslegung ist dabei allerdings nicht auf den Begriff der „*Ansässigkeit*“ iSd DBA zwischen Österreich und dem jeweiligen Arbeitskräfteüberlasser abzustellen. Vielmehr ist der Anwendungsbereich des § 99 Abs 2 Z 2 EStG bereits eröffnet, sofern der Arbeitskräfteüberlasser seinen satzungsmäßigen Sitz, dessen Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung innerhalb der Union/des EWR hat.¹²⁾ Aus praktischer Sicht hat der Arbeitskräfteüberlasser daher dem Beschäftigten für die Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung auch keine Ansässigkeitsbescheinigung iSd DBA-Entlastungsverordnung (Formulare ZS-QU 1 oder ZS-QU2) zu übermitteln. Vielmehr genügt jeder geeignete Nachweis des satzungsmäßigen Sitzes im jeweiligen Mitgliedstaat (zB Auszug aus dem jeweiligen ausländischen Handelsregister).

2. Unmittelbarer Zusammenhang der Betriebsausgaben mit den inländischen Betriebseinnahmen

Der Gesetzeswortlaut des § 99 Abs 2 Z EStG erlaubt dem Beschäftigten nur, jene vom Überlasser mitgeteilten Betriebsausgaben von der Abzugsteuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen, die unmittelbar mit den inländischen Betriebseinnahmen des Überlassers zusammenhängen. Dieses Unmittelbarkeitskriterium steht auch im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung.¹³⁾ Betrachtet man nun die typischen Komponenten einer Gestellungsvergütung, stellt sich die Frage, welche dieser Komponenten dieses Unmittelbarkeitskriterium erfüllt.¹⁴⁾ Aus Sicht des VwGH sind jedenfalls die auf

⁹⁾ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136, Rz 17.

¹⁰⁾ Vgl Rz 8006 EStR; *Knörzer*, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 466.

¹¹⁾ Überlassungen aus der EU oder dem EWR stellen ohnehin in der Praxis die bedeutendsten Fälle dar, da die Überlassung aus Drittstaaten gemäß § 16 Abs 3 AÜG einer (restriktiven Bedingungen unterliegenden) Bewilligung bedarf.

¹²⁾ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136, Rz 15.

¹³⁾ *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern, Band I (2016) 231.

¹⁴⁾ Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Rz 8006c EStR sind unmittelbar zusammenhängende Ausgaben jene, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind.

die österreichische Tätigkeit entfallenden Arbeitslöhne, die der Überlasser an seine Arbeitnehmer auszahlt, als unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben zu werten.¹⁵⁾ Darüber hinaus erfüllen wohl auch sämtliche Kalkulationskomponenten, die Lohnnebenkostencharakter (zB Arbeitgeberbeiträge zu einer in- oder ausländischen Sozialversicherung) haben, das Unmittelbarkeitskriterium und kommen daher als Abzugsposten in Betracht.¹⁶⁾ Als wesentlicher Block an nicht von der Bemessungsgrundlage abzugsfähigen Positionen verbleiben daher der in der Gestellungsvergütung enthaltene Gemeinkostenzuschlag (mangels Unmittelbarkeitscharakters) und Gewinnzuschlag (mangels Betriebsausgabencharakters).

3. Schriftliche Mitteilung der Betriebsausgaben vor Einkünftezufluss

Als weitere Voraussetzung zur Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung sieht das Gesetz vor, dass die *unmittelbar* zusammenhängenden Betriebsausgaben dem Vergütungsschuldner vor Zahlung an den Vertragspartner von diesem schriftlich mitgeteilt werden.¹⁷⁾ Im konkreten Fall bedeutet das, dass der Überlasser dem Beschäftigten vor Zahlung der Gestellungsvergütung diesem schriftlich mitteilen muss, in welcher Höhe Betriebsausgaben mit Unmittelbarkeitscharakter in der in Rechnung gestellten Gestellungsvergütung enthalten sind (zB als Aufgliederung in Form einer Beilage zur Abrechnung der Gestellungsvergütung). Damit wird der ausländische Arbeitskräfteüberlasser bei Ausübung der Nettoabzugsbesteuerungsoption letztlich zu einer weitgehenden Offenlegung seiner Kalkulation verpflichtet. Die Bereitschaft für eine solche Offenlegung wird bei der konzerninternen Überlassung sehr oft gegeben sein, bei der gewerbsmäßigen Überlassung auf den ersten Blick hingegen nicht. Allerdings ist bei Letzterer zu bedenken, dass mittlerweile aufgrund verwaltungsstrafrechtlicher Vorschriften im Bereich der Bekämpfung des Lohn- und Sozialdumpings den ausländischen gewerblichen Überlasser ohnehin bereits eine Reihe von Unterlagenbereitstellungspflichten an den Beschäftigten trifft. So sieht § 22 Abs 2 Satz 2 LSD-BG¹⁸⁾ vor, dass der ausländische Überlasser dem Beschäftigten die Lohnzettel aller überlassenen Dienstnehmer bereitzustellen hat. Damit wäre der Beschäftigte in der Lage, (zumindest) die an die Arbeitnehmer gezahlten Löhne von der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer in Abzug zu bringen. Nach Auffassung des BMF müsste aber neben der Bereitstellung der Lohnzettel wohl noch eine gesonderte schriftliche Mitteilung dieser Löhne als Betriebsausgaben an den Beschäftigten erfolgen.¹⁹⁾ Der Abzug von weiteren unmittelbaren Betriebsausgabenkomponenten (zB Lohnnebenkosten) würde darüber hinaus ohnehin eine schriftliche Mitteilung durch den Überlasser bedingen, da diese idR nicht auf dem Lohnzettel ersichtlich sein werden.

¹⁵⁾ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136, Rz 18.

¹⁶⁾ Vgl Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2013) 52.

¹⁷⁾ In der Entscheidung VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136, Rz 18, sprach sich der VwGH für die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerung trotz Nichtvorliegens der schriftlichen Mitteilung aus. Dabei ist aber zu beachten, dass diese Entscheidung einen Zeitraum (2000 bis 2002) betraf, in dem § 99 Abs 2 Z 2 EStG und somit das Tatbestandsmerkmal der „*schriftlichen Mitteilung*“ nicht anwendbar waren. Die Entscheidung VwGH 27. 5. 2015, 2011/13/0111, bezog sich hingegen auf einen Zeitraum (2008), in dem § 99 Abs 2 Z 2 EStG bereits anwendbar war. Hier bekräftigte der VwGH die Notwendigkeit der „*schriftlichen Mitteilung*“ als Tatbestandsmerkmal für die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerung. In Anwendung der aktuellen Rechtslage ist daher die „*schriftliche Mitteilung*“ Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerung.

¹⁸⁾ BGBl I 2016/44 mit Wirkung ab 1. 1. 2017. Vor 2017 war diese Verpflichtung in § 7d Abs 2 Satz 2 AVRAG normiert.

¹⁹⁾ Vgl Rz 8006d EStR. Die Notwendigkeit der schriftlichen Mitteilung gilt danach auch für Fälle, in denen dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bereits bekannt sind. Dies wird daraus abgeleitet, dass die Nettoabzugsbesteuerung nicht gegen den Willen des Einkünfteempfängers (hier des Arbeitskräfteüberlassers) angewandt werden kann. Der Einkünfteempfänger gibt damit mit der schriftlichen Mitteilung seinen „Wunsch“ zur Anwendung der Nettoabzugsbesteuerungsoption bekannt. In diesem Sinne auch Mayr, BudBG 2007, Wichtiges zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, RdW 2007, 240.

Daneben stellt sich auch noch die Frage, ob der Abzug der Löhne/Lohnnebenkosten von der Gestellungsvergütung im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung auch dann zulässig ist, wenn der Arbeitskräfteüberlasser die entsprechenden Lohn- bzw Lohnnebenkostenzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses der Gestellungsvergütung noch gar nicht getätigt hat. Diese Frage wird in der Literatur nicht eindeutig beantwortet;²⁰⁾ die Finanzverwaltung dürfte aber davon ausgehen, dass der Abzug von Betriebsausgaben auch dann zulässig ist, wenn diese vom ausländischen Einkünfteempfänger noch gar nicht bezahlt wurden.²¹⁾

4. Ausreichende Sicherstellung der Besteuerung beim Einkünfteempfänger der zweiten Ebene (Dienstnehmer)

4.1. Beschränkt steuerpflichtiger Dienstnehmer

4.1.1. Lohnausgaben betragen maximal 2.000 Euro

Handelt es sich beim nach Österreich überlassenen Dienstnehmer um eine beschränkt steuerpflichtige Person, so ist der Abzug der Lohnaufwendung als Betriebsausgabe im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung jedenfalls dann ohne weiteres zulässig, wenn die Ausgabe für den Lohn 2.000 Euro nicht überschreitet. Die 2.000-Euro-Grenze bezieht sich nach herrschender Ansicht auf das entsprechende Kalenderjahr.²²⁾ Betragen die Lohnzahlungen des ausländischen Arbeitskräfteüberlassers an dessen beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer für Arbeitsleistungen in Österreich daher maximal 2.000 Euro pro Kalenderjahr, so kann der Beschäftiger für diesen Dienstnehmer die Lohnzahlung – bei entsprechender schriftlicher Mitteilung – als Abzugsposten im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung ansetzen. Kritisch erscheint hier natürlich die Konstellation, dass nach Vornahme der Nettoabzugsbesteuerungsoption durch den Beschäftiger die gesamten Lohnzahlungen an den Dienstnehmer durch den Überlasser doch die 2.000-Euro-Grenze überschreiten. Mangels entsprechender Vertrauensschutzregelung²³⁾ wird die Finanzverwaltung wohl in Anwendung von § 100 Abs 2 Satz 2 EStG von einer Haftung des Beschäftigers ausgehen.²⁴⁾

4.1.2. Lohnausgaben betragen mehr als 2.000 Euro

Übersteigen die Lohnzahlungen des ausländischen Arbeitskräfteüberlassers an dessen beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer für Arbeitsleistungen in Österreich den Betrag von 2.000 Euro pro Kalenderjahr, ist der Abzug der entsprechenden Lohnausgabe im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerungsoption an ein weiteres Kriterium geknüpft. Der Abzug ist nur dann zulässig, wenn die *steuerliche Erfassung beim Empfänger* (dem überlassenen Dienstnehmer) *zur inländischen Besteuerung ausreichend sichergestellt ist*. In einer ersten Stufe ist daher zu prüfen, ob der beschränkt steuerpflichtige Dienstnehmer in Österreich überhaupt steuerlich zu erfassen ist. Bei dieser Beurteilung sind nach Auffassung der Finanzverwaltung auch den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch²⁵⁾ ein-

²⁰⁾ Vgl zu einem diesbezüglichen Überblick über den Meinungsstand *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern I, 232.

²¹⁾ Dies ergibt sich mE aus Rz 8006c EStR. Darin wird angeführt, dass der Einkünfteempfänger entweder die Tatsache der Bezahlung oder die *Zahlungsverpflichtung* durch geeignete Belege nachzuweisen hat.

²²⁾ *Jakom/Marschner*, EStG⁹ (2016) § 99 Rz 34.

²³⁾ Eine solche Vertrauensschutzregelung findet sich in der Konstellation des nachträglichen Überschreitens der jährlichen Steuerfreigrenze etwa in Pkt 3.3 des Künstler-Sportler-Erlasses, AÖF 2005/256 idF AÖF 2008/110, 2011/85. Im Fall des Überschreitens kommt es demnach zu einer direkten Haftungsanspruchnahme des ausländischen Künstlers/Sportlers nach § 100 Abs 3 EStG.

²⁴⁾ Vgl dazu auch Rz 8006e EStR.

²⁵⁾ Der innerstaatliche Besteuerungsanspruch ergibt sich bei nach Österreich überlassenen, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aus der inländischen Arbeitsausübung (§ 98 Abs 1 Z 4 EStG).

schränkende DBA²⁶⁾ mitzuberechnen.²⁷⁾ Nach Auffassung des VwGH²⁸⁾ ist im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung von einem wirtschaftlich geprägten Arbeitgeberbegriff (Art 15 OECD-MA) auszugehen. Bei der Überlassung an einen in Österreich ansässigen Beschäftigten wird daher der innerstaatliche Besteuerungsanspruch an den Dienstnehmereinkünften im Regelfall abkommensrechtlich nicht beschränkt werden.²⁹⁾ Einzige Ausnahme bildet hier die gewerbliche Inbound-Überlassung von in Deutschland ansässigen Dienstnehmern, für die Art 15 Abs 3 DBA Deutschland³⁰⁾ die ausschließliche Steuerpflicht in Deutschland vorsieht, sofern sich der Dienstnehmer nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Deutschland aufhält.³¹⁾ In diesem Fall kann daher mE die Nettoabzugsbesteuerung auch dann angewandt werden, wenn die dienstnehmerbezogenen Lohnausgaben 2.000 Euro pro Kalenderjahr übersteigen; aus formaler Sicht wird zur Absicherung der Nettoabzugsbesteuerung aber je Dienstnehmer die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU1) notwendig sein.³²⁾

In allen anderen Konstellationen (dh konzerninterne Überlassung von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern oder Überlassung von in anderen Ländern ansässigen Arbeitnehmern) ist hingegen die Nettoabzugsbesteuerung nur dann möglich, wenn die steuerliche Erfassung des überlassenen Dienstnehmers ausreichend sichergestellt ist. Dies ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann der Fall, wenn für diese Dienstnehmer ein freiwilliger Lohnsteuerabzug vorgenommen wird.³³⁾ Der ausländische Überlasser hat daher zur Ermöglichung der Nettoabzugsbesteuerungsoption eine „freiwillige“ Lohnversteuerung in Österreich einzurichten und dies dem inländischen Beschäftigten nachzuweisen.³⁴⁾

4.2. Unbeschränkt steuerpflichtiger Dienstnehmer

Handelt es sich bei dem überlassenen Dienstnehmer hingegen um eine unbeschränkt steuerpflichtige Person, so sind zur Ausübung der Nettoabzugsbesteuerungsoption keinerlei Sicherungsmaßnahmen (zB Einrichtung eines freiwilligen Lohnsteuerabzugs) notwendig. Der ausländische Überlasser wird dem inländischen Beschäftigten in geeigneter Weise nachzuweisen haben, dass es sich bei den einzelnen Dienstnehmern um unbeschränkt steuerpflichtige Personen handelt.

IV. Anwendungsfälle und praktisches Beispiel

Im Anschluss an die Analyse der Tatbestandsvoraussetzungen stellt sich die Frage, in welchen Konstellationen die Nettoabzugsbesteuerungsoption bei Inbound-Überlassungen praktikabel umsetzbar ist:

- Bei der *konzerninternen Überlassung von Angestellten* gab es schon bislang die Möglichkeit, ohne Beantragung eines Freistellungsbescheids eine Entlastung von der

²⁶⁾ Einschlägig ist hier das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des überlassenen Dienstnehmers und Österreich und nicht das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Arbeitskräfteüberlassers und Österreich.

²⁷⁾ Rz 8006g EStR.

²⁸⁾ VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

²⁹⁾ Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Pkt 4.

³⁰⁾ BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

³¹⁾ Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Pkt 5.

³²⁾ Vgl die Ausführungen in Rz 8006g EStR, wonach auch im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung eine Inanspruchnahme von DBA-Begünstigungen nur bei Einhaltung der Formalvoraussetzungen laut DBA-Entlastungsverordnung möglich ist.

³³⁾ Rz 8006g EStR mit Verweis auf Rz 927 LStR.

³⁴⁾ Rz 927 LStR geht dabei davon aus, dass der freiwillige Lohnsteuerabzug durch den ausländischen Überlasser vorgenommen wird. ME sollte die steuerliche Erfassung auch dann ausreichend sichergestellt sein, wenn in Analogie zu § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung der freiwillige Lohnsteuerabzug unmittelbar durch den inländischen Beschäftigten vorgenommen wird.

Abzugsteuer durchzuführen³⁵⁾ bzw die Abzugsteuerbemessungsgrundlage um die in der Gestellungsvergütung enthaltenen Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und den Gewinnaufschlag zu reduzieren.³⁶⁾ Die Durchführung einer (idR weniger günstigeren) Nettoabzugsbesteuerung nach § 99 Abs 2 Z 2 EStG wird für den Bereich der konzerninternen Überlassung von Angestellten daher in der Praxis keine Rolle spielen.

- Bei der *gewerblichen Überlassung* wird die Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung nach § 99 Abs 2 Z 2 EStG in der Praxis oftmals an der mangelnden Offenlegungsbereitschaft der einzelnen Komponenten der Gestellungsvergütung durch den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser und der daneben grundsätzlich bestehend bleibenden Haftung des (nicht verbundenen) Beschäftigers scheitern.
- Ein breites Anwendungspotenzial hat die Nettoabzugsbesteuerung nach § 99 Abs 2 Z 2 EStG mE hingegen im Bereich der *konzerninternen Überlassung von Arbeitern*. Eine (gänzliche) Abzugsteuerentlastung ist hier nämlich ebenfalls nur bei Vorliegen eines Befreiungsbescheids möglich, der im Vorfeld der Überlassung oftmals nur schwer zu erwirken ist. Die Nettoabzugsbesteuerung nach § 99 Abs 2 Z 2 EStG ermöglicht hier nun – bei entsprechender Einhaltung der Tatbestandsvoraussetzungen (siehe III.) – die Einschränkung der Abzugsteuerbemessungsgrundlage auf die in der Gestellungsvergütung enthaltenen Gemeinkosten- und Gewinnzuschläge. Die auf diese Komponenten einbehaltene Abzugsteuer kann sodann in einem nachgelagerten Rückerstattungsverfahren beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart rückgefordert werden, da Österreich hinsichtlich dieser Komponenten aus abkommensrechtlicher Sicht kein Besteuerungsrecht hat.³⁷⁾
- **Beispiel**

Die tschechische *A-s.r.o.* überlässt einen Polier (Herrn *A*) und zwei Eisenbieger (Herrn *B*, Herrn *C*) an die österreichische Muttergesellschaft *Bau-GmbH*. *A*, *B* und *C* werden 2017 bei einem Brückenbauprojekt in Linz eingesetzt. *A* ist das ganze Jahr über in Österreich anwesend, *B* arbeitet eine Woche im Juli 2017 in Österreich, *C* arbeitet von Jänner bis Mai in Österreich. Die *A-s.r.o.* verrechnet monatlich eine Gestellungsvergütung an die *Bau-GmbH*.

Da die *A-s.r.o.* ihren Sitz in einem EU-Mitgliedsstaat (Tschechien) hat, kann die Nettoabzugsbesteuerungsoption angewandt werden. Die *A-s.r.o.* gliedert die Gestellungsvergütung bei Rechnungslegung mitarbeiterweise auf die einzelnen Komponenten auf und teilt dadurch der *Bau-GmbH* die unmittelbar mit den in Österreich erzielten Einkünften zusammenhängenden Ausgaben mit. Die Lohn- und Lohnnebenkosten von *A* können jedenfalls bei der Abzugsteuerbemessung in Abzug gebracht werden, da er 2017 aufgrund gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 2 BAO). Dies gilt auch hinsichtlich der Lohn- und Lohnnebenkosten von *B*, da die Lohnausgaben, die auf die Inlandstätigkeit von *B* entfallen, unter 2.000 Euro liegen werden. Die Lohn- und Lohnnebenkosten von *C* können bei Einrichtung einer freiwilligen Lohnversteuerung (= Sicherstellung der steuerlichen Erfassung im Inland) ebenfalls in Abzug gebracht werden. Hinsichtlich der Abzugsteuer, die auf den nicht „entlastbaren“ Teil der Gestellungsvergütung entfällt, kann die *A-s.r.o.* einen Rückerstattungsantrag stellen.

V. Auswirkungen auf die Entlastungssperre des § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung

Das komplexe österreichische System zur steuerlichen Erfassung der Arbeitslöhne von ins Inland überlassenen Dienstnehmern ist regelmäßig heftiger Kritik ausgesetzt.³⁸⁾ Die zuletzt ergangene VwGH-Entscheidung, wonach bei der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung die Löhne als unmittelbar zusammenhängende Ausgaben von der Abzugsteuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden

³⁵⁾ Vgl § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung. Voraussetzung für eine solche Entlastung ist hier nach Meinung der Finanzverwaltung die Einrichtung einer freiwilligen Lohnversteuerung für die überlassenen Angestellten. Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Pkt 4.

³⁶⁾ Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Pkt 4.

³⁷⁾ Vgl *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/396.

³⁸⁾ Vgl zB *Nowotny/Prechtl-Aigner*, Rückerstattung der Abzugssteuer bei Arbeitskräfteüberlassung an Gesteller oder Arbeitnehmer? SWI 2013, 163 (163 ff); *Loidl/Moshammer*, Be-/Entlastung ausländischer Gesteller: Arbeitskräftegesteller als Blitzableiter der Finanzverwaltung, SWI 2013, 392 (392 ff).

können, bringt einen weiteren Pfeiler dieses Besteuerungssystems ins Wanken: die in § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung normierte Entlastungssperre und das damit verbundene Freistellungsverfahren nach § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung. Die VwGH-Entscheidung ermöglicht nämlich, dass in der EU/im EWR ansässige Arbeitskräfteüberlasser mittels Einrichtung einer freiwilligen Lohnverrechnung und schriftlicher Mitteilung der Löhne/Lohnnebenkosten auch ohne formale Beantragung eines Befreiungsbescheids die Abzugsteuerbemessungsgrundlage wesentlich reduzieren können. Entscheiden sich Beschäftiger und Überlasser für die Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung, unterliegen aufgrund des Zusammenspiels zwischen § 99 Abs 2 Z 2 EStG und § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung diesfalls gerade jene Gestellungskomponenten der Abzugsteuer, für die Österreich abkommensrechtlich niemals ein Besteuerungsrecht zukommt und die daher im Rahmen eines nachgelagerten Verfahrens ohnehin rückzuerstatten sind (vgl oben IV.): ein mehr als sinnwidriges Ergebnis. Der Gesetzgeber ist dringend gefordert, dieses komplexe und in sich nicht mehr schlüssige Abzugsteuersystem für Gestellungsvergütungen auf eine neue rechtliche Grundlage zu stellen. Vorbild könnte hier die deutsche Regelung sein, die anstatt eines komplexen Abzugsteuersystems bei der gewerbsmäßigen Arbeitskräfteüberlassung eine primäre Lohnsteuerabzugsverpflichtung durch den ausländischen Überlasser (gekoppelt mit einer Haftung des inländischen Beschäftigers) und bei der konzerninternen Überlassung eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung durch den inländischen Beschäftiger als „*wirtschaftlichen Arbeitgeber*“ vorsieht.³⁹⁾

VI. Conclusio

Der VwGH erachtet – anders als bisher das BMF – auch im Rahmen der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung die Nettoabzugsbesteuerung als grundsätzlich zulässig. Die Löhne, die der ausländische Arbeitskräfteüberlasser an seine Dienstnehmer zahlt, stellen dabei unmittelbar mit den österreichischen Einkünften zusammenhängende Ausgaben dar. Dies muss mE auch für die Lohnnebenkosten gelten. Vor allem bei der konzerninternen Überlassung von Arbeitern ist – bei entsprechender Einhaltung der Tatbestandsmerkmale des § 99 Abs 2 Z 2 EStG – die Durchführung der Nettoabzugsbesteuerung damit eine Alternative zur oftmals schwierigen Erlangung eines Befreiungsbescheids. Die Wirkungen der Entlastungssperre des § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung und das Freistellungsverfahren nach § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung werden mit der Nettoabzugsbesteuerungsmöglichkeit in Frage gestellt. Der Gesetzgeber sollte daher das komplexe Abzugsteuerverfahren durch ein einfacher administrierbares unmittelbares Lohnsteuerabzugsverfahren ersetzen.

³⁹⁾ Vgl dazu im Detail Waser, Arbeitskräfteüberlassung, 34 ff.

Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten

Folgende Staaten und Territorien gelten zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG: Andorra, Anguilla, Argentinien, Aruba, Australien, Belgien, Bermuda, Britische Jungferninseln, Bulgarien, Cayman Islands, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Estland, Färöer-Inseln, Finnland, Frankreich, Griechenland, Guernsey, Indien, Irland, Island, Isle of Man, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Mexiko, Monaco, Montserrat, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Sint Maarten, Schweden, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Turks and Caicos Islands, Ungarn, Vereinigtes Königreich und Zypern (BMF-Information vom 10. 1. 2017, BMF-010221/0853-VI/8/2016; gültig ab 10. 1. 2017).