

Neue formale Voraussetzungen bei der Quellensteuer-rückerstattung in Österreich

Was ausländische Antragsteller beachten müssen

Matthias Mitterlehner*

Im Zuge des österreichischen Jahressteuergesetzes 2018 (öJStG 2018) ¹ wurde das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Quellensteuern auf neue Beine gestellt. Seit dem 1.1.2019 muss eine elektronische Voranmeldung erfolgen, die der eigentlichen Antragstellung vorgelagert ist. Das österreichische BMF (öBMF) hat in einem Erlass ² zu den Auswirkungen Stellung genommen, die sich daraus für ausländische Antragsteller ergeben. Waren Rückerstattungsanträge vor dem 1.1.2019 noch relativ formlos möglich, so gibt das öBMF nun ein strenges Prozedere vor. Zudem ist die Beantragung vielfach nicht mehr zeitnah zum Quellensteuereinbehalt durch den Vergütungsschuldner möglich. Die Änderungen wirken sich nicht zuletzt auch auf eine Quellensteuerfreistellung von Vergütungen ausländischer Arbeitskräfteüberlasser aus.

Kernaussagen

- ▶ Anträge auf Rückerstattung österreichischer Quellensteuern erfordern seit dem 1.1.2019 einen elektronischen Vorantrag, der nunmehr erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung der Steuer gestellt werden kann.
- ▶ Während das österreichische Abgabenrecht im Allgemeinen eine fünfjährige Frist für den Antrag vorsieht, haben deutsche Antragsteller aufgrund des deutsch-österreichischen DBA nur vier Jahre Zeit für die Antragstellung.
- ▶ Die sog. Befreiungsbescheide für ausländische Arbeitskräfteüberlasser müssen nun ebenfalls mittels Vorantrag beantragt werden.

I. Österreichische Quellensteuern

Das österreichische Ertragsteuerrecht sieht Quellensteuern in Form der Kapitalertragsteuer i. S. des § 93 öEStG, der Lohnsteuer i. S. des § 47 öEStG ³ und der Abzugsteuer i. S. des § 99 öEStG vor. Die Abzugsteuer i. S. des § 99 öEStG wird u. a. auf die Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus einer selbständigen Tätigkeit als Schriftsteller, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen eingehoben. Des Weiteren sind Lizenzgebühren, Aufsichtsratsvergütungen, Vergütungen für die Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich, Einkünfte aus in Österreich ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung, Gewinnanteile von Gesellschaftern einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft betei-

* Mag. Matthias Mitterlehner, Senior Manager Tax, Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz, Österreich, sowie externer Universitätslektor an der Johannes Kepler Universität Linz.

1 Österreichisches Jahressteuergesetz 2018 (öBGBI I Nr. 62/2018). Im Beitrag wird – insoweit nicht explizit anders ausgewiesen – auf österreichische Gesetze verwiesen – der Beitrag folgt dann auch in der Schreibweise der Normen und Begriffe dem österreichischen Gesetz.

2 Vgl. öBMF, Erlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen v. 17.12.2001 - 04 0101/41-IV/4/01 i. d. F. des Erlasses v. 9.7.2019 - BMF-010221/0208-IV/8/2019.

3 Den Lohnsteuerabzug von den Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer regelt § 70 öEStG.

ligt ist, Einkünfte aus einer stillen Beteiligung an österreichischen Unternehmen sowie bestimmte Einkünfte aus Immobilienfonds von der Abzugsteuer des § 99 öEStG erfasst.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen vielfach Einschränkungen des österreichischen Besteuerungsrechts vor. Auch aus anderen Gründen kann eine Entlastung von Quellensteuern geboten sein. Eine Entlastung von österreichischen Quellensteuern kann grds. auf drei Wegen erfolgen:

- bei Erfüllen der Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung⁴ kann der Abzugsverpflichtete gänzlichen oder teilweisen Abstand vom Quellensteuerabzug nehmen (Entlastung an der Quelle);
- der beschränkt Steuerpflichtige kann gem. § 102 Abs. 3 öEStG eine Antragsveranlagung durchführen;
- schließlich kann der beschränkt Steuerpflichtige auch eine Erstattung der zu viel abgezogenen Quellensteuer auf Basis von § 240 Abs. 3 BAO beantragen.

Möglichkeiten der Quellensteuerentlastung

II. Entlastung an der Quelle

Eine – vollständige oder teilweise – Entlastung von österreichischen Quellensteuern durch den Vergütungsschuldner in unmittelbarer Anwendung der DBA in Form der Entlastung an der Quelle, ist an die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung gebunden. Diese Verordnung und der dazu ergangene Erlass⁵ definieren einerseits die Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle und bestimmen andererseits aber auch Fälle, in denen eine solche Entlastung an der Quelle ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Konkrete Vorgaben machen die diesbezügliche Verordnung und ein Erlass dazu

Demnach muss der ausländische Vergütungsempfänger dem Abzugsverpflichteten eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegen. Diese muss in Form der vom öBMF zur Verfügung gestellten Formulare ZS-QU1 für natürliche Personen oder ZS-QU2 für juristische Personen erfolgen. Auch die Bestätigung der Ansässigkeit durch die ausländische Behörde muss auf diesen Formularen erfolgen. Ausnahmsweise können in Mexiko, in Thailand, in der Türkei und in den USA ansässige Steuerpflichtige die Ansässigkeit mittels einer von der jeweiligen Steuerverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung nachweisen, die dem österreichischen Formular angeheftet wird.⁶

ÖBMF, Ansässigkeitsbescheinigungen des ausländischen Vergütungsempfängers unter <https://formulare.bmf.gv.at>

Hinweis:

Ausschüttungen österreichischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften sind unter den Voraussetzungen des § 94 Z 2 öEStG steuerfrei.⁷ Für eine Entlastung an der Quelle muss der ausschüttenden österreichischen Tochtergesellschaft die Ansässigkeit der empfangenden EU-Muttergesellschaft auf dem Formular ZS-EUMT nachgewiesen werden.⁸

Dem Abzugsverpflichteten muss die vom Einkünfteempfänger unterschriebene und von der Steuerverwaltung des anderen Staates bestätigte Ansässigkeitsbescheinigung im Original vorliegen.⁹

4 Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung - öBGBI III Nr. 92/2005 i. d. F. BGBl II Nr. 44/2006) unter <http://go.nwb.de/ck8pl>.

5 ÖBMF, Erlass zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte v. 10.3.2006 - BMF-010221/0101-IV/4/2006 i. d. F. des Erlasses v. 29.1.2019 - BMF-010221/0028-IV/8/2019 unter <http://go.nwb.de/e5vma>.

6 Vgl. öBMF, Erlass über die Verwendung ausländischer Formulare für Ansässigkeitsbescheinigungen v. 29.1.2019 - BMF-010221/0027-IV/8/2019.

7 Die Bestimmung fordert eine Mindestbeteiligung i. H. von 10 % sowie eine Mindestbeholdedauer von einem Jahr.

8 Vgl. öEStR 2000 Rz. 7759; ausführlich zur Entlastung bei Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2019, VII, Rz. 303 ff.

Abweichend davon ist keine Bestätigung der ausländischen Steuerverwaltung notwendig, wenn die vom Vergütungsschuldner an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen im Kalenderjahr 10.000 € nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers vorliegt. Unter diesen Voraussetzungen kann der Einkünfteempfänger die Ansässigkeit nach Maßgabe des § 2 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung glaubhaft machen. In diesen Fällen wird man sich zweckmäßigerweise der Formulare ZS-QU1 oder ZS-QU2 bedienen, wobei aber die Ansässigkeitsbescheinigung durch die ausländische Steuerverwaltung entfallen kann.¹⁰

Zudem muss die Ansässigkeitsbescheinigung innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr vor oder einem Jahr nach dem Zeitpunkt der österreichischen Abfuhrverpflichtung ausgestellt werden.¹¹ In der Praxis sollten Vergütungsschuldner eine Entlastung an der Quelle jedoch nur dann vornehmen, wenn die Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Vergütungsempfängers bereits im Zeitpunkt der Zahlung vorliegt. Anderenfalls haftet der Vergütungsschuldner für die nicht abgeführte Quellensteuer,¹² sollte der Einkünfteempfänger die Ansässigkeitsbescheinigung nicht noch erbringen.¹³

Bei Vergütungen bis 10.000 € an eine natürliche Person im Kalenderjahr ist die Bestätigung nicht notwendig

III. Antragsveranlagung

Erfolgt keine Entlastung an der Quelle, kann der beschränkt Steuerpflichtige entweder eine Antragsveranlagung durchführen oder einen Antrag auf Rückerstattung stellen. Im Rahmen der freiwilligen Antragsveranlagung i. S. des § 102 Abs. 1 Z 3 öEstG können Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht werden und es kann somit eine Besteuerung der tatsächlich erzielten Reineinkünfte erreicht werden. Andererseits wird den Einkünften ein Betrag von 9.000 € hinzugerechnet¹⁴ und es kommt der progressive Tarif des § 33 öEstG von bis zu 55 % zur Anwendung.¹⁵ Der Antrag auf Veranlagung kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden (§ 102 Abs. 1 Z 3 letzter Satz öEstG).

Antragsveranlagung bietet Möglichkeit zum Ansatz von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

IV. Quellensteuerrückerstattung

Alternativ zur Antragsveranlagung kann zu viel einbehaltene Quellensteuer über einen Rückerstattungsantrag zurückgefordert werden. Mit dem öJStG 2018 wurde mit § 240a BAO jedoch eine neue Bestimmung geschaffen, die gravierende Änderungen im Verfahren der Steuerrückerstattung mit sich bringt. Demnach haben beschränkt Steuerpflichtige vor Stellung eines Antrags auf Erstattung von österreichischen Quellensteuern seit dem 1.1.2019 eine Vorausmeldung in elektronischer Form auf dafür vorgesehenen Web-Formularen abzugeben.

Verfahren der Steuerrückerstattung wird erheblich formalistischer

Die Neuregelung bringt für ausländische Antragsteller eine deutliche Verschlechterung im Vergleich zum alten Verfahren. So war es bislang möglich, den Rückerstattungsantrag unmittelbar

Antragstellung ist seit dem 1.1.2019 erst im Folgejahr möglich

9 Vgl. öBMF, EAS (Express Antwort Service) 2175 v. 29.11.2002; EAS 3369 v. 3.2.2016.

10 ÖBMF, Erlass zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte v. 10.3.2006 - BMF-010221/0101-IV/4/2006 i. d. F. des Erlasses des BMF v. 11.7.2008 - BMF-010221/0869-IV/4/2007 sowie v. 12.6.2014 - BMF-010221/0362-VI/8/2014 und v. 29.1.2019 - BMF-010221/0028-IV/8/2019, Abs. 5.

11 Vgl. öEStR 2000 Rz. 8023; öBMF, EAS 3097 v. 28.10.2009.

12 Vgl. § 82 öEstG betreffend Lohnsteuer, § 95 Abs. 1 öEstG betreffend Kapitalertragsteuer sowie § 100 Abs. 2 öEstG betreffend Abzugsteuer i. S. des § 99 öEstG; ausführlich zur Haftung i. S. des § 100 Abs. 2 öEstG s. Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern, Bd. I, 2016, Abzugsteuer nach § 99 EstG, S. 246 ff.

13 Vgl. öBMF, EAS 964 v. 11.11.1996.

14 Vgl. § 102 Abs. 3 öEstG. Die Hinzurechnung reduziert das steuerfreie Existenzminimum i. H. von 11.000 € auf 2.000 €. Dadurch soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch grenzüberschreitende Streuung ihrer Einkünfte mehrfach in den Genuss des steuerfreien Existenzminimums kommen, vgl. Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, a. a. O., VII, Rz. 290 ff. Unter bestimmten Voraussetzungen ist gem. § 1 Abs. 4 öEstG eine Option in die unbeschränkte Steuerpflicht möglich, dann unterbleibt diese Hinzurechnung.

15 Siehe auch die Information des öBMF zur Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen ab dem Kalenderjahr 2005, ÖStZ 2006 S. 57.

S. 789

nach Einbehalt und Abfuhr der Quellensteuer durch den Abzugsverpflichteten einzubringen. Nun aber bestimmt § 240a Abs. 1 BAO, dass die Abgabe der Vorausmeldung erst nach Ablauf des Jahres des Einhalts zulässig ist. Gerade bei Quellensteuereinhalten zu Beginn des Jahres bedeutet diese verspätete Antragstellung einen gravierenden Liquiditätsnachteil, zumal ab Antragstellung erfahrungsgemäß ohnehin mit mindestens einem halben Jahr zu rechnen ist, bis die Rückerstattung erfolgt.

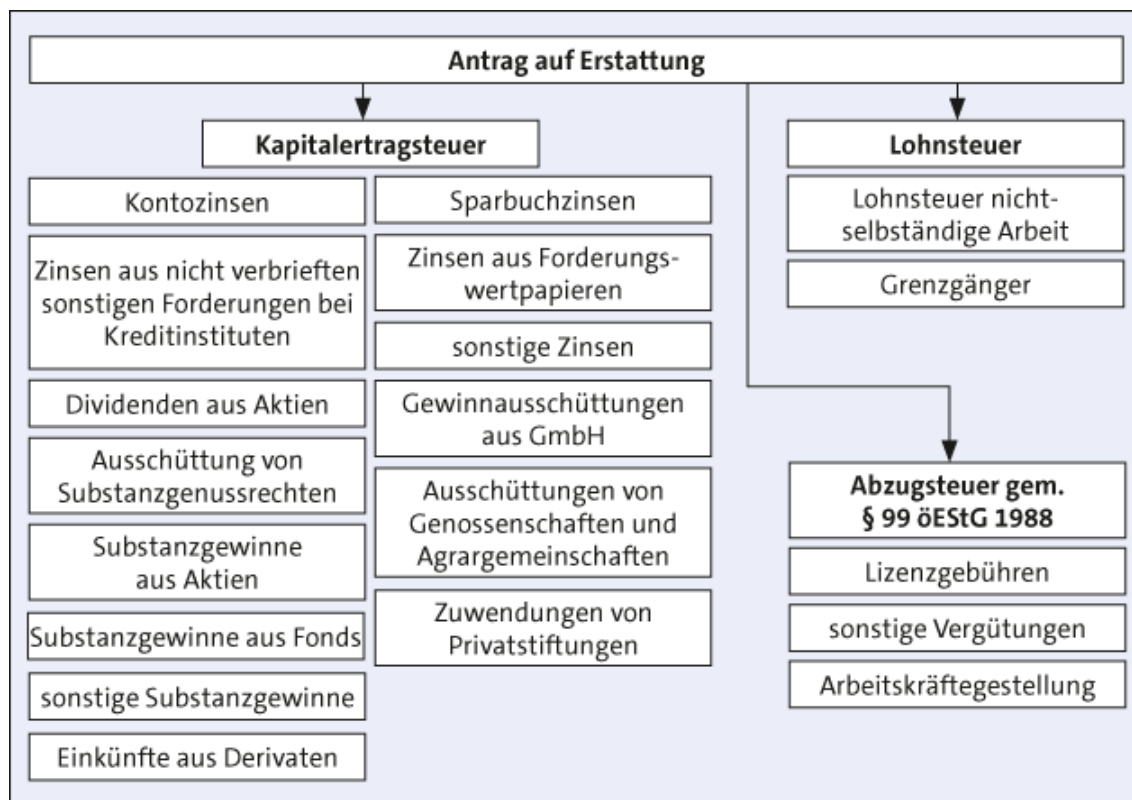
Aus der Vorausmeldung wird letztlich der Antrag generiert, welcher in der Folge vom Antragsteller zu unterzeichnen und schließlich der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaates zur Bestätigung der Ansässigkeit vorzulegen ist. Danach ist der Antrag samt ausgedruckter Übermittlungsbestätigung und etwaigen Unterlagen postalisch an das zuständige Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu übermitteln (vgl. § 18 AVOG – Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz).

Antragsteller müssen also wie folgt vorgehen, um eine Steuerrückerstattung erwirken zu können:

1. Der geeignete Antrag ist in einem Web-Formular auszufüllen und elektronisch zu übermitteln (**Vorausmeldung**).
2. Die übermittelte Vorausmeldung inklusive der Übermittlungsbestätigung (samt Transaktionsnummer) ist auszudrucken und vom Antragsteller zu unterschreiben. Zudem ist die auf der ausgedruckten Vorausmeldung vorgesehene **Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde** (Ansässigkeitsbescheinigung) vom Antragsteller einzuholen.
3. Nach Einholung der Ansässigkeitsbescheinigung ist die ausgedruckte Vorausmeldung gemeinsam mit den ggf. zusätzlichen Unterlagen postalisch an das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu übermitteln.

Ablauf eines Rückerstattungsantrags

öBMF, Formulare Datenbank unter <https://formulare.bmf.gv.at>, dann Suche nach „ZSRD“



S. 790

Abb. 1 Einkünfte, für die es jeweils ein eigenes Formular gibt (Quelle <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/rueckerstattung/rueckerstattung-oesterreichischer-abzugsteuer.html>)

Nur auf diese Weise eingebrachte Anträge sind gem. § 240a Abs. 2 BAO zulässig. Der Antragsteller erhält bei erstmaliger Beantragung der Rückerstattung der österreichischen Abzugsteuer eine

ABZ-Nummer ist bei späteren Anträgen anzugeben

Identifikationsnummer (ABZ-Nummer), die auch in allen zukünftigen Rückerstattungsverfahren verpflichtend anzuführen ist. Bei Vorliegen verschiedener Einkünfte (auch innerhalb derselben Einkunftsart) sind mehrere Anträge zu stellen.

§ 240 Abs. 3 BAO sieht vor, dass Quellensteuerrückerstattungsanträge grds. bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung der Steuer folgt, gestellt werden können. An dieser fünfjährigen Frist hat sich durch den neuen § 240a BAO nichts geändert. Im nun zweimal geänderten Erlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen hat das öBMF auch Stellung genommen, welche Frist nun gilt, wenn in völkerrechtlichen Vereinbarungen eine kürzere Frist als in § 240 Abs. 3 BAO vorgesehen ist.

Wie lange können Rückerstattungsanträge gestellt werden?

Dabei vertrat das öBMF in der ursprünglichen Erlassänderung v. 29.1.2019 noch die Auffassung, dass der Antrag, unabhängig von kürzeren Fristen in DBA oder Durchführungsvereinbarungen, jedenfalls bis zum fünften Kalenderjahr nach Einbehalt gestellt werden kann.¹⁶

Mit der Erlassänderung v. 9.7.2019 weist das öBMF nun jedoch darauf hin, dass kürzere Fristen in DBA oder Durchführungsvereinbarungen relevant sein können. Sieht also ein DBA oder eine Durchführungsvereinbarung eine kürzere Frist vor, ist entscheidend, wann die völkerrechtliche Vereinbarung abgeschlossen wurde, wobei – entsprechend dem Grundsatz *lex posterior derogat legi priori* – die spätere der früheren Norm vorgeht. Sofern völkerrechtliche Vereinbarungen vor dem Inkrafttreten der fünfjährigen Frist des § 240 Abs. 3 BAO abgeschlossen wurden und eine kürzere Frist enthalten, gilt die günstigere Fünfjahresfrist des innerstaatlichen Rechts. Bei später abgeschlossenen völkerrechtlichen Vereinbarungen ist hingegen eine kürzere Frist maßgeblich. Die Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 BAO wurde 1980 eingeführt und war „erstmalig auf das Jahr 1975 betreffende Anträge anzuwenden“.¹⁷

Kürzere Fristen in DBA oder Durchführungsvereinbarungen können Vorrang haben

Beispielsweise enthält das im Jahr 2000 abgeschlossene deutsch-österreichische DBA in Artikel 27 Absatz 2 eine lediglich vierjährige Frist.¹⁸ Deutsche Antragsteller haben folglich ihre Anträge bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung österreichischer Quellensteuern folgt, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart einzureichen.¹⁹

DBA Österreich gibt nur eine Frist von vier Jahren

Hinweis:

Nach deutscher Verwaltungsmeinung ersetzt ein Verständigungsverfahren nicht das Verfahren zur Erstattung oder Ermäßigung einbehaltener österreichischer Quellensteuern. Ein Antrag auf Rückerstattung österreichischer Quellensteuer kann daher grds. nur Gegenstand eines Verständigungsverfahrens werden, wenn dieser entweder von der österreichischen Finanzverwaltung endgültig abgelehnt worden ist oder die Antragstellung mindestens zwei Jahre zurückliegt.²⁰ Eine Doppelbesteuerung, die durch Nichtbeachtung verfahrensrechtlicher

16 Vgl. öBMF, Erlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen v. 17.12.2001 - 04 0101/41-IV/4/01 i. d. F. des Erlasses v. 29.1.2019 - BMF-010221/0028-IV/8/2019, Abs. 6.

17 Vgl. öBGBl Nr 151/1980, Artikel V Tz. 14.

18 Die österreichischen Abkommen mit Dänemark (Art. 10 Abs. 3), Norwegen (Art. 15 Abs. 3) und der Schweiz (Art. 28 Z 3) enthalten etwa nur eine dreijährige Frist. Die österreichischen DBA mit Schweden (Art. 10 Abs. 3 betreffend Dividenden- und Art. 10a Abs. 2 i. V. mit Art. 10 Abs. 3 betreffend Zinseinkünfte) und Luxemburg (Art. 10 Abs. 5 betreffend Dividenden- und Art. 11 Abs. 2 i. V. mit Art. 10 Abs. 5 betreffend Zinseinkünfte) sehen gar nur eine Zweijahresfrist vor.

19 Vgl. öBMF, Erlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen v. 17.12.2001 - 04 0101/41-IV/4/01 i. d. F. des Erlasses v. 9.7.2019 - BMF-010221/0208-IV/8/2019, Abs. 6.

20 BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 9.10.2018 - IV B 2 - S 1304/17/10001 NWB LAAAH-01436, Tz. 2.1.6.

S. 791

Vorschriften entsteht, kann nach Ansicht des deutschen BMF jedenfalls keine dem Abkommen widersprechende Besteuerung ergeben, die Anlass für ein Verständigungsverfahren sein kann.
21

Bei Rückerstattungsanträgen ist zu beachten, dass in der Meldung über das Abführen von Abzugsteuer i. S. des § 99 öEStG²² derzeit keine Möglichkeit besteht, den Empfänger von quellensteuerpflichtigen Zahlungen zu nennen. Es sind hingegen sämtliche abzugspflichtigen Zahlungen eines Monats zusammenzufassen. Diese fehlende Angabe des Zahlungsempfängers führt im Rahmen von Rückerstattungsverfahren teilweise zu aufwändigen Ergänzungsersuchen.

V. Vergütungen für die Arbeitskräftegestellung

Der neue § 240a BAO hat auch Auswirkungen auf die Quellensteuerentlastung von Einkünften, die ausländische Arbeitskräfteverleiher aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung beziehen. Derartige Vergütungen unterliegen gem. § 99 Abs. 1 Z 5 öEStG der Abzugsteuer i. H. von 20%.²³ Aus österreichischer steuerlicher Sicht sprechen folgende Anhaltspunkte für den Bestand eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrags (Passivleistung):²⁴

- ▶ Es entsteht kein von den Produkten, Leistungen und Zwischenergebnissen des Auftraggebers abweichendes und dem Auftragnehmer zurechenbares Werk.
- ▶ Die Arbeiten werden nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Auftragnehmers ausgeführt.
- ▶ Der Auftragnehmer haftet nicht für den Erfolg der von seinen Dienstnehmern durchgeführten Leistung.
- ▶ Das wirtschaftliche Risiko liegt beim Auftraggeber.
- ▶ Die Dienstnehmer des Auftragnehmers sind während der Auftragsabwicklung in den Betrieb des Auftraggebers organisatorisch eingegliedert
- ▶ Der Auftraggeber hat die Dienst- und Fachaufsicht über die ausführenden Arbeitskräfte des Auftragnehmers.

Indizien für den Bestand eines Vertrags zur Arbeitskräfteüberlassung

Im Hinblick auf das Besteuerungsrecht der überlassenen Dienstnehmer ist zu beachten, dass Österreich den Begriff des „Arbeitgebers“ in Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA 2017 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auslegt.²⁵ Im Falle der Arbeitskräfteüberlassung an einen österreichischen Auftraggeber wird dieser inländische Beschäftigter (Auftraggeber des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens) zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber der im Rahmen einer Passivleistung überlassenen Dienstnehmer. Die überlassenen ausländischen Dienstnehmer sind folglich ab dem ersten Einsatztag in Österreich steuerpflichtig.

Überlassene ausländische Dienstnehmer sind ab dem ersten Einsatztag in Österreich steuerpflichtig

Im Verhältnis zu Deutschland ist jedoch Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich zu beachten. Werden Dienstnehmer von Deutschland nach Österreich überlassen, so entsteht nach dieser Bestimmung ein Besteuerungsrecht Österreichs erst dann, wenn der jeweilige Dienstnehmer sich an mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr in Österreich aufhält. Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich ist allerdings nur im Rah-

DBA mit Deutschland setzt 183 Tage Aufenthalt voraus, aber nicht bei Arbeitnehmerüberlassung

S. 792

21 BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 9.10.2018 - IV B 2 - S 1304/17/10001 NWB LAAAH-01436, Tz. 2.1.7.

22 Diese hat mit dem Formular E19 zu erfolgen. Eine Ausfüllhilfe zu diesem Formular bietet Burgmann, PV-Info 2016 S. 21 ff.

23 Ausführlich Waser in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern, a. a. O., Zahlungen an Arbeitskräfteüberlasser, S. 186.

24 Vgl. öEStR 2000 Rz. 7940; Bendlinger, Auslandsentsendungen, 3. Aufl. 2018, S. 190 ff.; Waser in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern, a. a. O., Zahlungen an Arbeitskräfteüberlasser, S. 186, 188.

25 Vgl. öVwGH, Urteil v. 22.5.2013 - 2009/13/0091; öBMF, Erlass über die Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen v. 12.6.2014 - BMF-010221/0362-VI/8/2014; Pinetz/Zeiler, SWI 2014 S. 18 ff.

men der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung anwendbar. Bei konzerninternen Überlassungen ist Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA Österreich maßgeblich.²⁶

Die Abzugsteuer i. H. von 20 % auf die Gestellungsvergütung dient letztlich der Sicherung des österreichischen Steueraufkommens von den bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden überlassenen Dienstnehmern.²⁷ Die Entlastung von Vergütungen aus der Arbeitskräftegestellung ist in § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung gesondert geregelt.

Eine Entlastung an der Quelle ist für Arbeitskräftegestellungsvergütungen demnach nur dann möglich, wenn ein Befreiungsbescheid vorliegt. Die Beantragung eines derartigen Befreiungsbescheids konnte in der Vergangenheit noch formlos beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erfolgen. Nach dem Inkrafttreten von § 240a BAO ist dieser Antrag seit dem 1.1.2019 unter Verwendung der dafür vorgesehenen Web-Formulare zu stellen (s. oben IV). Auch der Befreiungsantrag setzt nun eine elektronische Vorausmeldung voraus. Der Ablauf folgt dem oben geschilderten Ablauf zur Stellung eines Rückerstattungsantrags.

Formale Anforderungen sind identisch beim Antrag auf Befreiungsbescheid

War eine Entlastung an der Quelle nicht möglich, kann der ausländische Arbeitskräftegesteller auf Grundlage des § 240 Abs. 3 BAO eine teilweise Rückerstattung österreichischer Abzugsteuern erwirken. Es müssen dafür die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung erfüllt werden und die vorgesehenen Web-Formulare verwendet werden. Auch hier folgt der Ablauf dem oben geschilderten Verfahren.

Fazit

Gemäß den Gesetzesmaterialien zum öJStG 2018 sollte das Verfahren zur Rückerstattung von Quellensteuern mithilfe der geänderten Verfahrensweise beschleunigt und effizienter gestaltet werden.²⁸ Im geänderten Ablauf lässt sich für den Antragsteller jedenfalls keine Beschleunigung oder Effizienzsteigerung erkennen. Der Antragsteller muss sich nun vielmehr genau an das vorgegebene Prozedere halten, das korrekte Formular aus einer Vielzahl von Formularen wählen und mit der Antragstellung nun vor allem bis ins Folgejahr warten. Ob die geänderte Antragstellung letztlich zu einer effizienteren Erledigung der Anträge durch das zuständige Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart führt, wird die Zeit zeigen.

AUTOR

Mag. Matthias Mitterlehner,

26 Vgl. öVwGH, Urteil v. 22.2.2017 - Ra 2014/13/0011; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.7.2013 - 5 K 4110/10 NWB ZAAAE-56381; öBMF, EAS 3375 v. 31.10.2016; EAS 3376 v. 17.1.2017; Bendlinger, IStR 2018 S. 85, 87 ff.; zur Frage, ob Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich auch bei gewerblicher Überlassung zwischen inländischen Unternehmen für den Einsatz auf einer deutschen Betriebsstätte anwendbar ist s. Hofmann/Waser, SWI 2015 S. 416 ff.

27 Vgl. öBMF, EAS 290 v. 6.8.1993; EAS 320 v. 22.10.1993; EAS 1389 v. 22.12.1998; EAS 3228 v. 14.7.2011.

28 Vgl. ErIRV 190 BlgNR 26. GP 55.

Steuerberater, Senior Manager Tax und Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz, Österreich, sowie externer Universitätslektor an der Johannes Kepler Universität Linz.

Fundstelle(n):

IWB 19/2019 Seite 786 - 792

NWB BAAAH-31856