


Neuregelung des Lohnsteuerabzugsverfahrens in Österreich

Wesentliche Verschärfungen für ausländische Arbeitgeber zum 1.1.2020

Karl Waser*

 AbgÄG 2020 im österreichischen BGBl unter <http://go.nwb.de/cry32>

Im Zuge des österreichischen Abgabenänderungsgesetzes 2020 (AbgÄG 2020) wird das Lohnsteuerabzugsverfahren für ausländische Arbeitgeber in Österreich neu geregelt. Ab dem 1.1.2020 haben ausländische Arbeitgeber für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer selbst dann einen Lohnsteuerabzug vorzunehmen, wenn sie nicht über eine Lohnsteuerbetriebsstätte in Österreich verfügen. Dies wird für eine Vielzahl ausländischer Unternehmen zu einer lohnsteuerlichen Registrierungspflicht in Österreich führen, deren Nichtbeachtung wiederum zu abgabenrechtlichen Haftungsrisiken führen kann.

Kernaussagen

- ▶ Ausländische Arbeitgeber, die Arbeitnehmer auf einer österreichischen Lohnsteuerbetriebsstätte einsetzen, sind wie bisher schon zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet.
- ▶ Ausländische Arbeitgeber ohne österreichische Lohnsteuerbetriebsstätte haben ab dem 1.1.2020 einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen, wenn sie in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigen.
- ▶ Ausländische Arbeitgeber ohne österreichische Lohnsteuerbetriebsstätte können freiwillig ab dem 1.1.2020 einen Lohnsteuereinbehalt vornehmen, wenn sie in Österreich beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigen. Dies entspricht der bisher schon geübten Verwaltungspraxis.

Auch in Österreich war die Pflicht zum Lohnsteuerabzug bislang an eine Lohnsteuerbetriebsstätte geknüpft

I. Bisherige Rechtslage

Wie in vielen anderen Staaten auch, werden in Österreich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (§ 25 öEStG) im Wege des Lohnsteuerabzugs besteuert. Arbeitgeber sind allerdings nur dann zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, wenn sie in Österreich über eine sog. Lohnsteuerbetriebsstätte verfügen (§ 47 Abs. 1 Satz 1 öEStG). § 81 öEStG definiert die Lohnsteuerbetriebsstätte als „jede vom Arbeitgeber im Inland (Österreich) für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient.“¹

* MMag. Karl Waser ist Senior Manager Tax, Head of Global Employment Services bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz, Österreich, sowie externer Lektor für Steuerrecht an der Fachhochschule Wels.

¹ Bauausführungen und Montagen begründen kraft Verweises auf § 29 Abs. 2 BAO nur dann eine Lohnsteuerbetriebsstätte, wenn deren Dauer sechs Monate übersteigt oder voraussichtlich übersteigen wird.

Nach der bisherigen Rechtslage kann daher in Fällen, in denen Österreich zwar das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit zukommt, der Arbeitgeber aber nicht über eine Lohnsteuerbetriebsstätte in Österreich verfügt, die Steuer nur im Wege des Pflichtveranlagungsverfahrens unmittelbar beim Arbeitnehmer selbst erhoben werden. Dies betrifft vor allem ausländische Arbeitgeber, die gar keine aktiven Tätigkeiten in Österreich entfalten (wie etwa die bloße Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich) oder deren Inlandsaktivitäten die Intensitätsschwelle zur Begründung einer Lohnsteuerbetriebsstätte nicht überschreiten. Eine Lohnsteuerhaftung des ausländischen Arbeitgebers (§ 82 öEStG) ist in diesem Fall ausgeschlossen.

Schon bisher akzeptierte die österreichische Finanzverwaltung auf Basis einer Regelung in Erlassform, dass ausländische Unternehmen ein freiwilliges Lohnsteuerabzugsverfahren einrichten.² Von dieser Möglichkeit wird seit jeher in der Praxis auch mannigfaltig Gebrauch gemacht. So richten etwa ausländische Arbeitskräfteüberlasser eine „freiwillige“ Lohnverrechnung ein, um den Einbehalt von Abzugssteuer bei Zahlung der Gestellungsvergütung durch den Beschäftigten zu vermeiden (s. dazu unten V, 2).

Ein weiterer Anwendungsfall betrifft ausländische Arbeitgeber, die Dienstnehmer beschäftigen, die aufgrund der VO (EG) 883/2004 der österreichischen Sozialversicherungszuständigkeit unterliegen.³ Da in diesem Fall der ausländische Arbeitgeber ohnehin nach Art. 21 der VO (EG) 987/2009 zur monatlichen Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen verpflichtet ist, werden im Wege der dafür notwendigen Schattenlohnverrechnung neben den Sozialversicherungsbeiträgen oft auch die Lohnsteuerbeiträge freiwillig mit abgeführt.

II. Neue Rechtslage ab dem 1.1.2020

Mit Wirkung ab 1.1.2020 wird durch das Abgabenänderungsgesetz 2020 das oben beschriebene Lohnsteuerabzugsverfahren für ausländische Unternehmen geändert. Dies erfolgt durch eine Anpassung des Wortlauts von § 47 Abs. 1 öEStG. Dessen Satz 2 lautet ab dem 1.1.2020: „Besteht im Inland keine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers gilt Folgendes:

- a) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) zu erheben;
- b) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern kann die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben werden;
- c) für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes (§ 25) ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) zu erheben.
- d) Für die Erhebung der Lohnsteuer gemäß lit. a bis c ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.“

Die wesentliche Neuerung besteht daher darin, dass ausländische Arbeitgeber ohne Lohnsteuerbetriebsstätte in Österreich zukünftig zwischen in Österreich beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu differenzieren haben.

Anderenfalls wird bislang der Arbeitnehmer selbst durch Abzug besteuert

Ausländische Unternehmen konnten aber ein freiwilliges Lohnsteuerabzugsverfahren einrichten

Neuregelung macht Differenzierung der Beschäftigten notwendig

² RZ 927 der österreichischen Lohnsteuerrichtlinien lautet: „Es bestehen aber keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG ausstellt.“

³ Dies ist etwa dann der Fall, wenn Österreich der Wohnortmitgliedstaat des Arbeitnehmers ist und der Arbeitnehmer in Österreich eine wesentliche Tätigkeit (d. h. mehr als 25 % seiner Arbeitsleistung) erbringt, vgl. Art. 13 Abs. 1 VO (EG) 883/2004 i. V. mit Art. 14 Abs. 8 VO (EG) 987/2009.

Bei **beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern** wird zwar die bisher nur im Wege einer Verwaltungsanweisung normierte Möglichkeit einer freiwilligen Lohnversteuerung einer gesetzlichen Grundlage zugeführt, materiell ändert sich aber für ausländische Arbeitgeber bei diesem Personenkreis nichts. Die Vornahme eines Lohnsteuerabzugs bleibt bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern weiterhin ein Wahlrecht.

Aufgrund der Zuständigkeitsregelung in Buchstabe d ist allerdings die Lohnsteuer ab dem 1.1.2020 auch im Rahmen der freiwilligen Lohnsteuerabführung zwingend beim Finanzamt Graz-Stadt abzuführen.⁴

Demgegenüber führt die Beschäftigung von in Österreich **unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern** zukünftig für ausländische Arbeitgeber ohne Lohnsteuerbetriebsstätte zu weitreichenden Folgen. Für sie gelten ab dem 1.1.2020 sämtliche Verpflichtungen, die das Einkommensteuergesetz Arbeitgebern auferlegt. Dies sind insbesondere:

- ▶ die Führung von Lohnkonten (§ 76 öESTG),
- ▶ die Einbehaltung der Lohnsteuer (§ 78 öESTG),
- ▶ die Abführung der Lohnsteuer an das Finanzamt (§ 79 öESTG),
- ▶ die jährliche Übermittlung der mitarbeiterweisen Jahreslohnzettel an das Finanzamt (§ 84 öESTG).

▶ **Hinweis:** Auch hierbei ist die ausschließliche Zuständigkeit des Finanzamtes Graz-Stadt zu beachten. Eine Verletzung der Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt führt bei einer späteren Aufdeckung im Rahmen einer Prüfung zur Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers (§ 82 öESTG).

III. Die Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern in der Praxis

Um das Risiko einer Lohnsteuerhaftung zu vermeiden, müssen daher ab dem 1.1.2020 ausländische Unternehmen die Lohnabrechnung von Arbeitnehmern mit „Österreich-Bezug“ genauer unter die Lupe nehmen. Um den Vorgaben des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öESTG zu entsprechen, ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Arbeitnehmer, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, identifiziert werden. Als unbeschränkt steuerpflichtig normiert § 1 Abs. 2 öESTG natürliche Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt haben. Diese beiden Begriffe werden in der Bundesabgabenordnung (BAO) legaldefiniert.

Nach § 26 Abs. 1 BAO verfügt eine natürliche Person über einen **Wohnsitz** in Österreich, wenn sie in Österreich eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Im Zusammenhang mit dem Wohnsitzbegriff ist auch die sog. Zweitwohnsitz-Verordnung⁵ zu beachten. Die Zweitwohnsitz-Verordnung nimmt natürliche Personen von der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich aus, wenn sich deren Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet und die österreichische(n) Wohnung(en) insgesamt nicht länger als 70 Tage im Kalenderjahr genutzt wird/werden (§ 1 Abs. 1 Zweitwohnsitz-VO). Diese 70-Tage-Frist ist durch Führung eines Verzeichnisses nachzuweisen, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind (§ 1 Abs. 2 Zweitwohnsitz-VO).

Neue Pflichten für den Arbeitgeber bei unbeschränkt steuerpflichtigen Mitarbeitern

Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers

Besonderheiten bei Wegzug mit erstem Wohnsitz im Ausland nach fünf Jahren

⁴ Bis dato gab es praktisch ein Wahlrecht, bei welchem Finanzamt die freiwillige Lohnsteuerabführung eingerichtet wurde.

⁵ Verordnung zu § 1 öESTG – Zweitwohnsitze (öBGBI Nr. 528/2003).

Nach § 26 Abs. 2 BAO verfügt eine natürliche Person über den **gewöhnlichen Aufenthalt** in Österreich, wenn sie sich dort unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie in Österreich nicht nur vorübergehend verweilt. Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird jedenfalls dann in Österreich begründet, wenn der Aufenthalt in Österreich länger als sechs Monate dauert.

Die für den Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht und somit auch der für die Lohnsteuerabzugsverpflichtung relevanten Tatbestände des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts stellen auf persönliche Umstände des Arbeitnehmers ab, die dem (ausländischen) Arbeitgeber oftmals nicht ohne Weiteres bekannt sein werden.⁶ Da es der österreichische Gesetzgeber im Rahmen der Neuregelung leider versäumt hat, eine Vertrauensschutzregelung zu schaffen, muss sich faktisch jeder ausländische Arbeitgeber ohne Lohnsteuerbetriebsstätte zukünftig individuell überlegen, in welchen Abständen, in welcher Form und in welchem Umfang er seinen Arbeitnehmern mit Österreich-Bezug Mitteilungspflichten hinsichtlich ihrer für den Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht relevanten Lebensumstände auferlegt.

Eine grobe Orientierung könnte hier beispielsweise die primär an Kreditinstitute gerichtete Erlassregelung zum Nachweis der beschränkten Steuerpflicht für Zwecke der Entlastung vom Kapitalertragsteuerabzug geben.⁷ Diese sieht vor, dass von Anlegern mit ausländischer Staatsbürgerschaft ein amtlicher Lichtbildausweis einzuholen ist und deren Daten zu überprüfen sind. Überdies hat der Anleger seine Adresse anzugeben. Österreichische Staatsbürger bzw. Staatsbürger aus Nachbarstaaten Österreichs haben darüber hinaus eine Erklärung abzugeben, dass sie in Österreich nicht über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. nur über eine Wohnung verfügen, die gemäß der Zweiwohnsitz-VO keinen inländischen Wohnsitz begründet. Diese Erklärung ist bei jeder Änderung der Zustelladresse neu einzuholen.

IV. Schrankenwirkung des Abkommensrechts

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist nach österreichischem Steuerrechtsverständnis der „Drei-Stufen-Theorie“ zu folgen. Dabei ist in einem ersten Schritt der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichen Recht zu prüfen. Wird dieser bejaht, ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob das innerstaatliche Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Ist dies nicht der Fall, ist in einem letzten Schritt – wiederum ausschließlich nach österreichischen Steuernormen – zu klären, in welcher Erhebungsform Österreich das ihm zustehende Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt.⁸

Die neue Lohnsteuerabzugsverpflichtung ausländischer Unternehmen für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 Satz 2 öEStG) ist in diesem Zusammenhang als innerstaatliche Steuererhebungsvorschrift im Sinne der dritten Stufe anzusehen. Da unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer jedenfalls dem österreichischen (Welt-)Besteuerungsrecht unterliegen, greift sie automatisch nur für Konstellationen, in denen ein österreichischer Besteuerungsanspruch nach Stufe 1 bereits bejaht wurde.

Sehr wohl kann sich allerdings aufgrund abkommensrechtlicher Bestimmungen eine Schrankenwirkung für das österreichische Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit ergeben (Stufe 2). Diesfalls geht dann aber auch die

Bei längerer Dauer als sechs Monaten wird gewöhnlicher Aufenthalt angenommen

Arbeitgeber muss sich hier überlegen, wie er sich den Österreich-Bezug seiner Mitarbeiter intern melden lässt

Prüfung der Besteuerung im Rahmen der „Drei-Stufen-Theorie“

Schrankenwirkung schneidet Besteuerungsrecht ggf. auf der zweiten Stufe ab

⁶ Platzer, PV-Info 10/2019 S. 6.

⁷ Rz. 7972c und 7972d der österreichischen Einkommensteuerrichtlinien.

⁸ Vgl. zur „Drei-Stufen-Theorie“ näher Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Einleitung Rz. 40 ff.

Lohnsteuerabzugs- und -abführungsverpflichtung des ausländischen Arbeitgebers im Sinne der dritten Stufe ins Leere.⁹

Im Folgenden werden praktische Fallkonstellationen daraufhin untersucht, ob sie – auch unter Berücksichtigung abkommensrechtlicher Aspekte – der ab dem 1.1.2020 geltenden Lohnsteuerabzugsverpflichtung unterliegen.

V. Praktische Fallkonstellationen zur neuen Lohnsteuerabzugsverpflichtung für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

1. Home-Office-Arbeitnehmer

Moderne Kommunikationsmittel ermöglichen heutzutage, dass Arbeitnehmer eine Vielzahl ihrer Tätigkeiten ortsungebunden ausüben. Eine besonders beliebte Gestaltungsform ist dabei die „Home-Office-Vereinbarung“. Dabei wird die Wohnung des Arbeitnehmers als ausschließlicher oder teilweiser Dienort definiert. Befindet sich diese Wohnung in Österreich, der Sitz des Arbeitgebers allerdings im Ausland, stellt sich nach bisheriger Rechtslage die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die zur Arbeitsausübung verwendete Wohnung zu einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers und somit zur Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung führt.

Diese – in der Praxis durchaus kontrovers diskutierte Frage¹⁰ – wird im Anwendungsbereich des § 47 Abs. 1 Satz 2 öEStG i. d. F. ab 1.1.2020 an Bedeutung verlieren, da die Wohnung des Arbeitnehmers in den meisten Fällen¹¹ zu dessen unbeschränkter Steuerpflicht und damit in weiterer Folge automatisch auch zur Lohnsteuereinbehaltspflicht des Arbeitgebers führen wird.

Home-Office wird i. d. R. zur unbeschränkten Steuerpflicht führen

▶ Beispiel 1 (Home-Office-Vereinbarung): Herr A mit Wohnsitz in Linz ist bei der D-GmbH mit Sitz in Frankfurt/M. angestellt. A arbeitet jede Woche von Montag bis Mittwoch im Büro des Arbeitgebers in Frankfurt, von Donnerstag bis Freitag im Home-Office in der Wohnung in Linz.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): A ist aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Für jene Lohnneinkünfte, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, kommt Österreich das Besteuerungsrecht zu. Nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG hat die D-GmbH für diese Arbeitstage einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen.

2. Überlassene Arbeitskräfte

Ein weiterer wesentlicher Anwendungsbereich für die neue Lohnsteuerabzugsverpflichtung ist die Arbeitnehmerüberlassung durch ausländische Unternehmen, insoweit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer überlassen werden oder die Arbeitnehmer im Zuge der Überlassung in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig werden. Das Einkommensteuergesetz sieht für die Überlassung nach Österreich ein sehr komplexes Abzugssteuerverfahren vor.

§ 98 Abs. 1 Ziffer 3 Spiegelstrich 5 öEStG normiert, dass Einkünfte aus der Überlassung von Arbeitskräften zur Arbeitsausübung in Österreich der beschränkten

Komplexes Abzugssteuerverfahren bei Arbeitnehmerüberlassung

⁹ So auch ausdrücklich das öBMF im Informationsschreiben v. 26.11.2019 „Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte“ - BMF-010222/0074-IV/7/2019.

¹⁰ Vgl. zum diesbezüglichen Meinungsstand Moser, BFGjournal 2019 S. 93 ff.

¹¹ Home-Office-Vereinbarungen werden dann nicht zur Lohnsteuereinbehaltspflicht führen, wenn die zur Arbeitsausübung verwendete Wohnung eine Wohnung im Sinne der Zweitwohnsitz-VO darstellt. Aufgrund der 70-Tage-Frist wird dies aber nur bei kurzfristigen oder nur gelegentlichen Home-Office-Tätigkeiten der Fall sein können. Daneben ist dann aber noch die Lohnsteuerbetriebsstätteneigenschaft des Home-Office zu untersuchen.

Steuerpflicht unterliegen.¹² Die solcherart normierte beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Arbeitskräftegestellers wird dadurch sichergestellt, dass der Beschäftigte bei der Zahlung der Gestellungsvergütung einen 20 %igen Steuerabzug vorzunehmen und diesen an sein Betriebsstättenfinanzamt abzuführen hat.

Nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung handelt es sich bei dieser Abzugssteuer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um die Einkommensteuer der überlassenen Arbeitnehmer.¹³ Diese entfaltet daher nach § 98 Abs. 1 Ziffer 4 Satz 2 öEStG auch entsprechende Abgeltungswirkung, wobei die Abgeltungswirkung dem Wortlaut dieser Bestimmung nach auf beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschränkt ist.

Das oben dargestellte Abzugssteuerverfahren kann allerdings in zwei Konstellationen vermieden werden: Zum einen kann der ausländische Arbeitskräfteüberlasser über einen Antrag beim Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart einen sog. Befreiungsbescheid erwirken. Legt der Arbeitskräfteüberlasser dem Beschäftigten eine Kopie dieses zeitlich befristeten Bescheids vor, kann dieser im Anschluss vom Abzugssteuereinbehalt absehen.¹⁴

Grundvoraussetzung für die Erlangung des Befreiungsbescheids ist allerdings, dass der ausländische Arbeitskräfteüberlasser zuvor „freiwillig“ für die in Österreich eingesetzten Arbeitnehmer ein Lohnsteuerabzugsverfahren eingerichtet hat.

Die zweite Konstellation betrifft die konzerninterne Überlassung von Angestellten. Dann kann der konzernverbundene Beschäftigte auf den Abzugssteuereinbehalt verzichten, wenn ihm das ausländische Konzernunternehmen eine Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU 2) vorlegt¹⁵ und entweder der ausländische Konzernüberlasser oder der inländische Konzernbeschäftigte wiederum einen „freiwilligen“ Lohnsteuerabzug vornehmen.¹⁶ Eines Befreiungsbescheids bedarf es in dieser Konstellation nicht.

An diesem komplexen Besteuerungsverfahren wird formal zum 1.1.2020 keine Änderung vorgenommen. Vielmehr tritt ab diesem Zeitpunkt für ausländische Arbeitskräfteüberlasser, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer einsetzen, die Lohnsteuerabzugsverpflichtung nach § 47 Abs. 1 Satz 2 öEStG hinzu. Aus dem vormals „freiwilligen“ Lohnsteuereinbehalt zur Erlangung eines Befreiungsbescheids (bei der gewerbmäßigen Überlassung) bzw. zur Nutzung der Ausnahmebestimmung bei der konzerninternen Überlassung von Angestellten wird damit bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern faktisch ein verpflichtender Lohnsteuereinbehalt.

Ungeklärt ist, ob es trotz dieser Lohnsteuereinbehaltspflichtung des Überlassers auch weiterhin möglich sein wird, dass in Konzernüberlassungsfällen ausschließlich der österreichische Beschäftigte die Lohnsteuer abführt und damit eine Registrierungs- und Lohnsteuerabzugspflicht des ausländischen Konzernüberlassers vermieden werden kann.

Abgeltungswirkung

Erste Alternative dazu ist ein sog. Befreiungsbescheid

Zweite Alternative ist eine Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Konzernunternehmens

Zusätzliche Lohnsteuerabzugsverpflichtung für den Überlasser im Ausland

▶ Beispiel 2 (gewerbliche Überlassung): Frau B ist bei der D-KG mit Sitz in München angestellt. Die D-KG ist ein gewerblicher Arbeitskräfteüberlasser. Die D-KG überlässt Frau B vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021 an die A-AG in Salzburg, wo sie die Produktion von Stahlbaukomponenten überwacht. Frau B wohnt während der Dauer

¹² Die bloße Überlassung von Arbeitskräften aus dem Ausland heraus begründet in Österreich keine Lohnsteuerbetriebsstätte i. S. des § 81 öEStG; vgl. dazu Rz. 1207a der österreichischen Lohnsteuerrichtlinien.

¹³ Vgl. öBMF, Erläss Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte - AÖF 2006/127 i. d. F. v. 29.1.2019.

¹⁴ Siehe näher § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III Nr. 92/2005).

¹⁵ Vgl. § 5 Abs. 1 Ziffer 4 DBA-Entlastungsverordnung.

¹⁶ Vgl. öBMF, Erläss Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftestellungen - BMF-AV Nr. 102/2014 Punkt 4.

der Überlassung in einer angemieteten Wohnung in Salzburg und arbeitet auch ausschließlich in Salzburg. Daneben behält sie auch ihre Wohnung in München bei.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): Frau B ist aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Für den Zeitraum der Überlassung kommt Österreich abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zu. Nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG hat die D-KG einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen. In der Folge kann sie auch beim Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart einen Befreiungsbescheid beantragen, um einen Abzugssteuereinbehalt durch die A-AG zu vermeiden.

► **Beispiel 3 (konzerninterne Überlassung):** Frau C ist bei der D-AG mit Sitz in Hamburg angestellt. Die D-AG überlässt Frau C vom 1.1.2020 bis zum 30.9.2020 an die österreichische Tochtergesellschaft A-GmbH mit Sitz in Wien, wo sie ein IT-Projekt leitet. Frau C wohnt in diesem Zeitraum unentgeltlich bei ihrer Cousine in Wien und hält sich auch ausschließlich in Österreich auf.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): Frau C ist aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Für den Zeitraum der Überlassung kommt Österreich abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zu. Nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG hat grds. die D-AG einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen. Ob es in dieser Konstellation auch nach 1.1.2020 weiterhin möglich ist, dass die Lohnsteuereinbehaltspflicht durch die A-GmbH vorgenommen wird, ist offen. Aus Vereinfachungsgesichtspunkten wäre dies zu begrüßen und stünde m. E. auch mit dem Telos des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG, nämlich der Sicherstellung des österreichischen Besteuerungsanspruchs, im Einklang.

3. Grenzgänger

Grenzgängerbestimmungen befinden sich in den österreichischen Abkommen mit Deutschland (Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich), Italien (Artikel 15 Absatz 4) und Liechtenstein (Artikel 15 Absatz 4). Gemeinsamer Nenner der Grenzgängerbestimmungen ist, dass sie bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich der Arbeitsstätte einerseits, der Wohnstätte in Grenznähe andererseits und einer i. d. R. arbeitstäglichen Rückkehr von der Arbeits- zur Wohnstätte, dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht an den Arbeitnehmerinkünften zuordnen.¹⁷

Diese Konstellation deckt gleichzeitig die Tatbestandsmerkmale des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG ab, nämlich das Vorliegen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers einerseits und eines ausländischen Arbeitgebers ohne inländische Lohnsteuerbetriebsstätte andererseits. Dennoch soll es nach Auffassung des öBMF bei der Besteuerung in Österreich ansässiger Grenzgänger mit Arbeitsort in Deutschland, Italien und Liechtenstein ab dem 1.1.2020 nicht zu einem Wechsel der Steuererhebung vom Veranlagungsverfahren auf Ebene des Arbeitnehmers¹⁸ hin zu einem Lohnsteuerabzugsverfahren durch den ausländischen Arbeitgeber kommen. Das öBMF begründet seine Meinung damit, dass die Neufassung des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG überschießend formuliert und auf jene Konstellationen zu reduzieren sei, in denen der Arbeitnehmer die Tätigkeit in Österreich ausübt.¹⁹ Das öBMF stellt diesbezüglich auch eine baldige Anpassung durch eine normative Regelung in Aussicht.

öBMF: Kein Wechsel vom Veranlagungsverfahren auf Ebene des Arbeitnehmers zum Lohnsteuerabzugsverfahren durch den Arbeitgeber

¹⁷ Siehe dazu im Detail, Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, a. a. O., Art. 15 Rz. 114 ff.

¹⁸ Vgl. Rz. 14 der österreichischen Lohnsteuerrichtlinien.

¹⁹ Vgl. öBMF, Informationsschreiben v. 26.11.2019 „Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte“ - BMF-010222/0074-IV/7/2019.

► **Beispiel 4 (Grenzgänger):** Herr E ist bei der D-GmbH mit Sitz in Passau angestellt. Herr E wohnt in Schärding (Österreich) und pendelt täglich von dort zu seiner Arbeitsstätte nach Passau und zurück.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): Herr E ist aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Obwohl Herr E physisch ausschließlich in Deutschland arbeitet, kommt Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Arbeitnehmereinkünften zu (Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich). Trotz des eindeutigen Wortlauts des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG hat die D-GmbH nach Meinung des öBMF keinen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen. Die Einkommensteuer wird im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des E festgesetzt.

4. Mitarbeiter mit einzelnen Arbeitstagen in Österreich

Zu einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung kann es zudem in Fällen kommen, in denen der Arbeitnehmer nach den entsprechend anwendbaren abkommensrechtlichen Bestimmungen in Österreich ansässig ist und aufgrund von einzelnen Arbeitstagen in Österreich das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers Österreich zukommt. Einzelne Arbeitstage in Drittstaaten (d. h. Einsätze außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers) führen in diesen Fällen zwar ebenso zu einem Besteuerungsrecht Österreichs, nach Meinung des öBMF besteht für diese „Drittstaatsarbeitstage“ aber keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers in Österreich.

Etwaiger Wechsel des Besteuerungsrechts für temporäre Arbeitszeiten in Österreich

► **Beispiel 5 (einzelne Arbeitstage in Österreich):** Frau F ist bei der D-AG in Hamburg angestellt. Sie wohnt gemeinsam mit ihrer Familie in Wien und arbeitet in Hamburg als Wochenpendlerin, d. h. sie fliegt am Montag in der Früh nach Hamburg und Freitag am Abend zurück nach Wien. In Hamburg verfügt sie über eine vom Arbeitgeber bereitgestellte Dienstwohnung. Pro Quartal fliegt Frau F für eine Arbeitswoche nach Linz, wo sie Berichtspflichten gegenüber der österreichischen Muttergesellschaft erfüllt.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): Frau F ist aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Da sie zudem ihren Familienwohnsitz in Wien hat, liegt der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen i. S. des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA Österreich in Österreich. Das Besteuerungsrecht an den auf die deutschen Arbeitstage entfallenden Einkünften liegt bei Deutschland (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA Österreich). Das Besteuerungsrecht an den auf die österreichischen Arbeitstage entfallenden Einkünften liegt hingegen bei Österreich. Nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG hat die D-AG anteilig für die österreichischen Arbeitstage einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen.

5. Pensionsempfänger

Ein weiterer Anwendungsbereich für die Lohnsteuerabzugsverpflichtung nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEStG könnte sich durch die breite Definition des Begriffs der „unselbständigen Arbeit“ in § 25 öEStG ergeben. Darunter fallen nämlich auch Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis. Somit stellen Pensionszahlungen des ehemaligen Arbeitgebers aufgrund von direkten Leistungszusagen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit dar.²⁰

Auch Pensionszahlungen sind i. d. R. Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit

²⁰ Rz. 648a der österreichischen Lohnsteuer Richtlinien.

Leistet ein ausländischer Arbeitgeber solche Pensionszahlungen an in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige ehemalige Arbeitnehmer, ist nach dem Wortlaut des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEstG auch für diese Zahlungen – vorbehaltlich abkommensrechtlicher Schrankenwirkungen – ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Dies würde den ausländischen Arbeitgeber aufgrund des damit verbundenen Haftungsrisikos vor die Herausforderung stellen, steuerrelevante Umzüge ehemaliger Arbeitnehmer nach Österreich nachzuverfolgen. Es gilt abzuwarten, ob das öBMF auch diese Konstellation als „überschießend“ einstuft und eine Änderung durch den Gesetzgeber anstrebt.

► **Beispiel 6 (Pensionsempfänger):** Herr G war bei der D-GmbH mit Sitz in Passau angestellt. Herr G arbeitete während seiner aktiven Erwerbstätigkeit für die D-GmbH ausschließlich in Deutschland und bezieht seit seinem Pensionsantritt im Jahr 2017 eine Betriebspension aufgrund einer direkten Leistungszusage der D-GmbH. Im Jahr 2020 gibt Herr G seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht mit seiner Familie nach Innsbruck.

Lösung (Rechtslage ab dem 1.1.2020): Herr G tritt mit dem Umzug nach Innsbruck in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ein. Herr G verlagert damit zugleich seine steuerliche Ansässigkeit im Sinne des DBA Österreich nach Österreich. Nach Art. 18 Abs. 1 DBA Österreich kommt Österreich als Ansässigkeitsstaat ab Zuzug das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Betriebspension zu. Die D-GmbH hat nach dem Wortlaut des § 47 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a öEstG im Rahmen der Pensionszahlungen einen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen.

FAZIT

Das ab 1.1.2020 neu geregelte Lohnsteuerabzugsverfahren für ausländische Unternehmen in Österreich birgt erhebliche praktische Probleme. Durch die Verknüpfung der Lohnsteuerabzugspflicht mit der unbeschränkten Steuerpflicht der Arbeitnehmer ist der ausländische Arbeitgeber genötigt, sich mit den persönlichen Verhältnissen seiner Arbeitnehmer zu beschäftigen. Die Neuregelung ist insofern verunglückt, als sie eine Lohnsteuerabzugspflicht auch für jene Konstellationen normiert, bei denen der Arbeitnehmer physisch gar nicht in Österreich arbeitet (Grenzgängerkonstellationen, Drittstaatsarbeitstage). Das öBMF hat darauf bereits reagiert und schränkt die Lohnsteuerabzugsverpflichtung auf jene Fälle ein, in denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in Österreich ausübt. Eine gesetzliche Reparatur wurde bereits in Aussicht gestellt.

AUTOR



MMag. Karl Waser

ist Senior Manager Tax, Head of Global Employment Services bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz, Österreich, sowie externer Lektor für Steuerrecht an der Fachhochschule Wels. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt in der steuer-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Optimierung von grenzüberschreitenden Mitarbeiterereinsätzen sowie der Gestaltung von Compliance-Systemen im Bereich „Global Mobility“.