

# UPDATE INTERNATIONALE PERSONALBESTEUERUNG



MMAG. KARL WASER

StB, Partner und Head der Service Line „Global Employment Services“ ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz



MAG. TAMARA LOIZENBAUER

StB, Senior Manager Tax  
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

**TÄTIGKEIT FÜR AUSLÄNDISCHE ARBEITGEBER, GRENZÜBERSCHREITENDE REMOTE-WORKING-MODELLE, ÜBERNAHME VON FERNGESCHÄFTSFÜHRUNGSFUNKTIONEN, BREXIT ETC. – DIE BERATUNG IM BEREICH DER ARBEITNEHMERBESTEUERUNG WIRD ZUNEHMEND INTERNATIONALER UND DAMIT AUCH KOMPLEXER. FÜR STEUERBERATER WIRD ES DAHER IMMER WICHTIGER, SICH MIT DEN DABEI MASSGEBLICHEN ABKOMMENSRECHTLICHEN UND AUSSENSTEUERLICHEN BESTIMMUNGEN AUSEINANDERZUSETZEN. DER VORLIEGENDE BEITRAG GIBT EINEN ÜBERBLICK ÜBER DIE DIESBEZÜGLICH MASSGEBLICHSTE JUDIKATUR<sup>1</sup> UND VERWALTUNGSPRAXIS DES JAHRES 2021.**

## 1 UPDATE ABKOMMENSRECHT

### 1.1 VORSTANDSBEZÜGE BEI EINER SLOWAKISCHEN AG (EAS 3431 V. 12.04.2021 – OUTBOUND-FALL)

Fraglich war das Besteuerungsrecht für Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person in ihrer Funktion als Vorstand einer slowakischen AG erzielte. EAS 3431 verdeutlicht in diesem Zusammenhang die Bedeutung einer genauen Analyse der **vertraglichen Ausgestaltung** und des **ausländischen Gesellschaftsrechts** für die Subsumtion unter die zutreffende Verteilungsnorm:

- **Art 16** des DBA-Slowakei (Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen) kommt aus österreichischer Sicht (nur) dann zur Anwendung, wenn dem Vorstand nach slowakischem Gesellschaftsrecht **keine unmittelbaren Leitungs- und Mitwirkungsaufgaben** zukommen, sondern diese sich auf eine **überwachende Tätigkeit** beschränken. Diesfalls kommt das Besteuerungsrecht der Slowakei als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu, unabhängig davon, wo der Vorstand seine Tätigkeit physisch ausübt. Sollte hingegen eine Leitungsfunktion vorliegen, sind in weiterer Folge Art 15, Art 7 bzw. Art 14 zu prüfen.
- **Art 15** des DBA-Slowakei (Unselbstständige Arbeit) kommt unter Rückgriff auf Art 3 Abs. 2 des DBA dann zur Anwendung, wenn die Vorstandsbezüge im konkreten Fall auch nach innerstaatlichem Recht zu Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit iSd § 25 EStG führen. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn der Vorstand **nicht (wesentlich) an der Gesellschaft beteiligt** ist und entweder **vertraglich oder gesellschaftsrechtlich weisungsunterworfen** ist. Diesfalls kommt das Besteuerungsrecht nur insoweit der Slowakei zu, als die Tätigkeit physisch in der Slowakei ausgeübt wird.
- **Art 7** des DBA-Slowakei (Unternehmensgewinne) kommt dementsprechend zur Anwendung, wenn die Vorstandsbezüge nach innerstaatlichem Recht Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb darstellen (§ 23 EStG), beispielsweise da der Vorstand zwar **nicht (wesentlich) an der Gesellschaft beteiligt** ist, allerdings im **Bestellungsvertrag weisungsfrei** gestellt wurde. Diesfalls kommt das Besteuerungsrecht insoweit der Slowakei zu, als die Tätigkeit dort unter Nutzung einer

abkommensrechtlichen Betriebstätte iSd Art 5 DBA-Slowakei (z.B. einem Büro, das dem Vorstand bei der Gesellschaft zur Verfügung steht) ausgeübt wird.

- Ist der Vorstand wiederum **(wesentlich) an der Gesellschaft beteiligt** und liegen damit innerstaatliche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iSd § 22 EStG vor, kommt **Art 14** (Selbstständige Arbeit) des DBA-Slowakei zur Anwendung. Das Ergebnis deckt sich letztlich mit der Anwendbarkeit von Art 7 des DBA-Slowakei, da auch hier für eine Besteuerung in der Slowakei maßgeblich ist, inwieweit die Tätigkeit unter Nutzung einer festen Einrichtung in der Slowakei erfolgt.<sup>2</sup>

## 1.2 BETRIEBSTÄTTENBEGRÜNDUNG DURCH KONZERN-RECHNUNGSWESENTÄTIGKEIT IM ÖSTERREICHISCHEN HOME OFFICE (EAS 3432 V. 01.06.2021 – INBOUND-FALL)

In Österreich ansässige Dienstnehmer üben verstärkt ihre Tätigkeit für ausländische Arbeitgeber im österreichischen Homeoffice aus. Leider konnte sich das BMF nicht dazu durchringen, eine im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit generell mangels Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Wohnung als nicht Betriebstätten begründend zu werten.<sup>3</sup> Das BMF anerkennt allerdings, dass konsequenterweise auch bei **Homeoffice-Konstellationen** zu prüfen ist, ob die darin ausgeübte Tätigkeit über **eine bloße Hilfstätigkeit** hinausgeht. Im konkreten Fall übte eine Angestellte einer in Deutschland ansässigen Kapitalverwaltungsgesellschaft (Teil einer internationalen Investmentfonds-Gruppe) Routineaufgaben im Bereich des Rechnungswesens in ihrem österreichischen Homeoffice aus.

Das BMF war zwar geneigt, die Rechnungswesentätigkeit als bloße Hilfstätigkeit anzuerkennen. Der Charakter einer Hilfstätigkeit bleibt aber nur dann erhalten, wenn diese Rechnungswesentätigkeit **ausschließlich für das Arbeitgeberunternehmen ausgeübt** wird, nicht aber, wenn diese auch für andere Konzerngesellschaften erbracht wird. In der Praxis kann daher die Art der im Homeoffice ausgeübten Tätigkeit durchaus einen Ausweg aus der Notwendigkeit einer Betriebstättenabwicklung bieten, insbesondere bei Konzernfunktionen besteht allerdings die Gefahr, dass die Finanzverwaltung die Hilfstätigkeit aufgrund deren multifunktionaler Natur im Interesse mehrerer Konzerngesellschaften negiert.

## 1.3 FERNGESCHÄFTSFÜHRUNG FÜR EINE DEUTSCHE GMBH (EAS 3433 V. 02.07.2021 – OUTBOUND-FALL)

In EAS 3433 war das Besteuerungsrecht für Bezüge eines in Österreich ansässigen Alleingeschäftsführers einer deutschen GmbH zu klären. Die (nicht OECD-MA konforme) Bestimmung des Art 16 Abs. 2 des DBA-Deutschland teilt für diesen Fall grundsätzlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht zu.

Die Besonderheit des angefragten Falles lag allerdings darin, dass

die Tätigkeit in Form einer Ferngeschäftsführung von Österreich aus ausgeübt wurde. Das BMF kam daher konsequenterweise zum Schluss, dass sich in dieser Konstellation die Ansässigkeit der Gesellschaft nach Art 4 Abs. 3 DBA-Deutschland nach Österreich (=Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung) verlagert, da dort die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen getroffen werden.

Neben den damit zusammenhängenden ertragsteuerlichen Aspekten auf Unternehmensebene führt dies auch dazu, dass eines der Tatbestandsmerkmale der Sondernorm des Art 16 Abs. 2 DBA-Deutschland („Gesellschaft, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist“) nicht erfüllt ist. Im Ergebnis ist damit Art 15<sup>4</sup> des DBA Deutschland anzuwenden und **Österreich hat damit das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Geschäftsführervergütungen.**

Das BMF weist in diesem Zusammenhang auch ausdrücklich darauf hin, dass der Fiktion, wonach der Ort der Arbeitsausübung bei geschäftsführenden Organen dort gelegen ist, wo deren Weisungen zugehen<sup>5</sup>, keinerlei Bedeutung für die abkommensrechtliche Feststellung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung hat.

## 1.4 KRITERIEN FÜR DAS VORLIEGEN EINER HOME-OFFICE-BETRIEBSSTÄTTE (RZ 262 VPR 2021)

Das BMF hat in RZ 262 der VPR 2021 seine Rechtsansicht zur Frage der Begründung einer Betriebstätte durch Tätigkeit im Homeoffice dargelegt. Dabei ist folgendermaßen zu differenzieren:

- Dient die Privatwohnung des Arbeitnehmers nach außen hin z.B. als Stützpunkt der Auftragserfüllung (bspw. für physische Kundenbesprechungen) oder als inländische Adresse für Service- und Reparaturarbeiten, dann begründet diese unabhängig von der darin verbrachten anteiligen Arbeitszeit eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber **(=Außenwirksamkeit)**. Die einzige Ausnahme bestünde darin, dass diesfalls in der Privatwohnung bloß vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden.
- Ist **keine** solche **Außenwirksamkeit** gegeben, begründet die Homeoffice-Tätigkeit dann eine Betriebstätte, wenn<sup>6</sup>
  - diese Tätigkeit in Abstimmung mit dem Arbeitgeber erfolgt UND
  - über eine ausreichende Zeitdauer erfolgt (Orientierung an einer Zeitdauer von zumindest 6 Monaten) UND
  - die Arbeit nicht nur gelegentlich im Homeoffice ausgeübt wird. Dabei geht die Finanzverwaltung davon aus, dass eine Ausübung im Ausmaß von weniger als 25% der Gesamtarbeitszeit (z.B. ein Tag pro Woche) als bloß gelegentlich anzusehen ist; eine Ausübung im Ausmaß von mehr als 50% hingegen nicht mehr bloß gelegentlich ist<sup>7</sup> UND
  - die im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit nicht bloß vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit darstelle.<sup>8</sup>

## 1.5 (WEITERE) VERLÄNGERUNG DER KONSULTATIONS- VEREINBARUNG ZUM DBA DEUTSCHLAND IZM DER CORONA-PANDEMIE

Auch die erstmals am 15.4.2020 zwischen Österreich und Deutschland abgeschlossene – und mittlerweile erweiterte und mehrmals verlängerte<sup>9</sup> – Konsultationsvereinbarung zu coronabedingten Fragen zum DBA Deutschland enthält bedeutende Aussagen zur internationalen Personalbesteuerung:

- Arbeitstage, die ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer nur aufgrund COVID-19-bedingter Maßnahmen im Homeoffice ausgeübt hat, können durch **Mitteilung an den Arbeitgeber und das österreichische Finanzamt weiterhin der deutschen Besteuerung unterworfen werden**. Dies gilt vice versa für in Deutschland ansässige Arbeitnehmer mit (grundsätzlich) österreichischem Arbeitsort.
- Arbeitstage, die ein in Österreich ansässiger **Grenzgänger** (im Sinne des Art 15 Abs. 6 des DBA Deutschland) nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im **Homeoffice** ausgeübt hat, gelten – abweichend von der Konsultationsvereinbarung vom 4./9. April 2019 zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung – **nicht** als für die Grenzgängerregelung **schädliche Tage**. Dies gilt vice versa für in Deutschland ansässige Grenzgänger.
- Zahlt ein österreichischer Arbeitgeber **Kurzarbeitsunterstützung** an einen in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer, verbleibt das Besteuerungsrecht dafür nach **dem Kassenstaatsprinzip** beim Kassenstaat Österreich. Dies gilt vice versa für das in Deutschland ausgezahlte Kurzarbeitergeld.

## 1.6 GRENZGÄNGEREIGENSCHAFT EINER SPITALSÄRZTIN MIT NACHTDIENST (BFG V. 06.09.2021, RV/3100178/2019, REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG – OUTBOUND-FALL)<sup>10</sup>

Eine in Österreich ansässige Ärztin war im Rahmen eines Dienstvertrags bei einem Spital in Deutschland tätig. Sowohl ihr österreichischer Wohnort als auch das deutsche Spital befanden sich innerhalb der für die Eigenschaft als Grenzgänger unter anderem maßgeblichen 30 km-Grenze. Fraglich war im Zuge dieses Verfahrens jedoch ein weiteres Kriterium für den Grenzgängerstatus: das Ausmaß der Nichtrückkehrtage in den Ansässigkeitsstaat.

Die (in der Praxis bei im medizinischen Bereich tätigen Personal durchaus gängige) Besonderheit bestand in diesem Zusammenhang darin, dass die Ärztin

- zum einen „**Normaldienste**“ absolvierte, die sich **über einen einzelnen Kalendertag hinaus** erstreckten (d.h. Nachtdienste über 00:00 Uhr hinaus), die sie aber unmittelbar von ihrem österreichischen Wohnsitz aus antrat (Konstellation 1)
- zum anderen „**Bereitschaftsdienste**“ vorsah, die teilweise **direkt** (ohne vorheriger Rückkehr an den österreichischen

Wohnsitz) an einen dieser „Normaldienste“ **anschloss** (Konstellation 2).

Das BFG kam unter Rückgriff auf Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zum DBA Deutschland-Schweiz<sup>11</sup> zum Ergebnis, dass der über einen einzelnen Kalendertag hinausgehende „**Normaldienst**“ grundsätzlich **nicht** zu einem **schädlichen Nichtrückkehrtag** führt (Konstellation 1).<sup>12</sup> Schließt allerdings an einen solchen „Normaldienst“ ein weiterer „**Bereitschaftsdienst**“ an (Konstellation 2), ist eine aus **beruflichen Gründen erfolgte Nichtrückkehr** an den österreichischen Wohnort anzunehmen und es liegt ein **schädlicher Nichtrückkehrtag** vor. Da dies im konkreten Fall nur an 26 Tagen der Fall war, wurde die Schädlichkeitsgrenze von 45 Nichtrückkehrtagen<sup>13</sup> im betreffenden Jahr nicht überschritten und es blieb die Grenzgängereigenschaft – und damit die ausschließliche Einkommensteuerpflicht der gegenständlichen Einkünfte in Österreich – bestehen. Das BFG ließ aber mangels Rechtsprechung des VwGH zu dieser Frage eine ordentliche Revision zu, von der auch Gebrauch gemacht wurde. Die Klärung durch den VwGH bleibt abzuwarten.

## 1.7 EINKÜNFTE VON DEUTSCHEN/SCHWEIZERISCHEN FILMSCHAUSPIELERN BEI EINER FILMPRODUKTION IN ÖSTERREICH (BFG V. 14.06.2021 RV/7100902/2016, REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG ZUR ZAHL RA 2021/13/0122 – INBOUND-FALL)

Eine österreichische Filmproduktionsgesellschaft beschäftigte – nur für einige wenige Drehtage – Filmschauspieler, die in Deutschland bzw. der Schweiz ansässig waren. Die Dreharbeiten fanden ausschließlich in Österreich statt, die Produktion sollte später im Fernsehen ausgestrahlt werden. Strittig war, ob Österreich als Quellenstaat oder dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Schauspieler das Besteuerungsrecht an den gezahlten Gagen zukommt. Die Filmproduktionsgesellschaft vertrat die Ansicht, dass mangels Auftritt vor Publikum die abkommensrechtliche Verteilungsnorm für Künstler und Sportler (Art 17 der DBA) nicht anwendbar sei. Zudem sei auch die Verteilungsnorm für unselbstständige Arbeit (Art 15 des DBA) nicht anwendbar, da Hauptgegenstand der mit den Schauspielern abgeschlossenen Vereinbarungen die Abgeltung der mit den Aufnahmen verbundenen Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechten sei.

Aus Sicht der Filmproduktionsgesellschaft sei damit die Verteilungsnorm für Lizenzgebühren (Art 12 der DBA) anzuwenden, die das Besteuerungsrecht ausschließlich dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Schauspielers zuteilt. Das BFG vertrat hingegen die Sichtweise, dass **Art 17 der DBA** auch auf **Filmschauspieler** anwendbar sei, da der Wortlaut der Bestimmungen nicht auf einen vor Publikum stattfindenden Auftritt abstellt.<sup>14</sup> Vielmehr genüge es für die Anwendung des Art 17, dass es sich bei der Produktion um ein einer öffentlichen Darbietung zugängliches künstlerisches Werk handelt. Dies sei bei einer Filmproduktion, die zu einem späteren Zeitpunkt im Fernsehen ausgestrahlt wird, jedenfalls der Fall. Zudem

erzielen Filmschauspieler nach innerstaatlichem Recht Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, so dass das Österreich kraft Künstlerklausel abkommensrechtlich zugeteilte Besteuerungsrecht durch Lohnsteuerabzug zu verwirklichen ist.<sup>15</sup>

## 1.8 EINKÜNFTE AUS EINER IN ÖSTERREICH AUSGEÜBTEN TÄTIGKEIT ALS STAATSANWALT BZW. RICHTER FÜR SCHWEIZER GEBIETSKÖRPERSCHAFTEN (BFG V. 03.02.2021 RV/7101639/2018, REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG ZUR ZAHL RA 2021/13/0052; BFG V. 29.01.2021, RV/7102480/2015, REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG ZUR ZAHL RA 2021/13/0042 – OUTBOUND-FÄLLE)

Eine in Österreich ansässige Person erzielte (unselbstständige) Einkünfte aus einer Tätigkeit als Staatsanwalt für Schweizer Gebietskörperschaften. Das Besondere an diesem Fall bestand darin, dass er diese Tätigkeit zum Teil physisch in der Schweiz, überwiegend allerdings in seinem Ansässigkeitsstaat Österreich ausübte.

Außer Streit stand, dass hinsichtlich der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit gemäß Art 19 des DBA-Schweiz (Verteilungsnorm für Einkünfte aus öffentlichem Dienst) der Schweiz das Besteuerungsrecht zustand und Österreich gemäß dem Methodenartikel des Art 23 Abs. 2 des DBA-Schweiz zur Anrechnung der Schweizer Steuer verpflichtet war. Ebenfalls unstrittig war, dass hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeit aufgrund des Kassenstaatsprinzips das Besteuerungsrecht ebenfalls der Schweiz zukam.

Der Steuerpflichtige einerseits, Finanzverwaltung und BFG andererseits, vertraten aber unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Anwendung des zutreffenden Methodenartikels. Nach Ansicht des Steuerpflichtigen seien die **Einkünfte, die auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen**, von der österreichischen Besteuerung **freizustellen** (Befreiungsmethode), da Art 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA-Schweiz die Anwendung der Anrechnungsmethode nur für „in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen“ vorsieht.

Nach Ansicht des Finanzamts und des BFG sei hingegen die Anrechnungsmethode anzuwenden und begründeten dies letztlich mit einem „Größenschluss“: Wenn selbst bei einer Tätigkeit in der Schweiz Österreich (unter Anrechnung der Schweizer Steuer) das Besteuerungsrecht hat, so müsse dies umso mehr gelten, wenn die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wird.<sup>16</sup> Gegen dieses BFG-Erkenntnis – bzw. das gleichlautende BFG-Erkenntnis zu den ähnlich gelagerten Einkünften eines Richters – wurde aO Revision eingebracht, so dass letztlich der VwGH hierzu das letzte Wort haben wird.

## 1.9 GESCHÄFTSFÜHRUNGSTÄTIGKEIT FÜR EIN RUSSISCHES UNTERNEHMEN (VWGH V. 10.05.2021, RA 2019/15/0095 – OUTBOUND-FALL)

Eine österreichische GmbH beschäftigte drei (nicht

beteiligte) Geschäftsführer. Diese hatten ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, waren aber in den Streitgegenständlichen Jahren jeweils überwiegend in Russland tätig. Die österreichische GmbH stellte die Geschäftsführer in Österreich lohnsteuerfrei.

Sowohl Finanzamt als auch BFG vertraten die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerfreistellung nicht gegeben waren und sahen die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerhaftung gegeben. Der VwGH gab der aO Revision gegen die Lohnsteuerhaftung statt und traf dabei einige für die Praxis sehr wichtige und bemerkenswerte Aussagen:

- Der VwGH hielt an der schon bisher vertretenen Judikaturlinie fest<sup>17</sup>, dass für **Geschäftsführereinkünfte** – sofern sie unter die Verteilungsnorm für unselbstständige Arbeit fallen – nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen ist, **in welchem Land die Geschäftsführungstätigkeiten physisch erbracht werden**. Die Fiktion, wonach die Arbeitsleistung von Geschäftsführern an jenem Ort erbracht werden, an dem die Weisungen zugehen, schlägt nicht auf die abkommensrechtliche Verteilungsnorm für unselbstständige Arbeit durch.<sup>18</sup> Da dies durch die Vorinstanzen nicht gewürdigt wurde, waren die Haftungsbescheide rechtswidrig.
- Für die Lohnsteuerfreistellung von Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit, bei denen Österreich durch Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht entzogen wird, sind die **Vorgaben der DBA-Entlastungsverordnung**<sup>19</sup> nur dann maßgeblich, **wenn die Arbeitnehmer steuerlich im Ausland ansässig sind**. Das war im vorliegenden Verfahren nicht der Fall.
- Der VwGH brachte zudem das Dogma<sup>20</sup> der Finanzverwaltung ins Wanken, wonach Einkünfte von nicht beteiligten Geschäftsführern im Regelfall unter die Verteilungsnorm für unselbstständige Einkünfte (Art 15 OECD-MA bzw. im konkreten Fall Art 15 DBA Russland), und nicht etwa unter die Verteilungsnorm für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art 16 OECD-MA bzw. im konkreten Fall Art 16 DBA Russland) zu subsumieren seien. Der VwGH referenzierte in diesem Zusammenhang auf die Schlussklausel des DBA Russland, **wonach bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text der englische Abkommenstext maßgeblich** sei. Die englische Fassung des Art 16 DBA Russland („Directors' fees“) legt nämlich durchaus nahe, dass Einkünfte von Geschäftsführern unter die Verteilungsnorm des Art 16 DBA Russland zu subsumieren wären. Im Ergebnis bliebe damit das Besteuerungsrecht allerdings wiederum im Ansässigkeitsstaat jener Gesellschaft, für die die Geschäftsführungsfunktion ausgeübt wird (Österreich<sup>21</sup>). Es bleibt abzuwarten, zu welchem Ergebnis das BFG im fortzusetzenden Verfahren hierzu kommen wird.

## 2 UPDATE AUSSENSTEUERRECHT

### 2.1 UMFANG DER ABZUGSTEUERRÜCKERSTATTUNG BEI ARBEITSKRÄFTEÜBERLASSUNG NACH ÖSTERREICH (VWGH V. 23.04.2021, RA 2020/13/0089 – INBOUND-FALL)

Eine britische Gesellschaft überließ Arbeitskräfte zur Arbeitsausübung nach Österreich. Mangels Befreiungsbescheids führte der österreichische Beschäftigte Abzugsteuer in Höhe von 20% der Gestellungsvergütung an das Finanzamt ab.

Die britische Gesellschaft beantragte beim Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart daraufhin die Rückerstattung jenes Anteils der Abzugsteuer, der nicht auf die Bruttolöhne der überlassenen Arbeitskräfte entfiel (d.h. im Wesentlichen auf Gemeinkosten/Gewinnaufschlag des Überlassers sowie sonstige Nebenkosten). Das Finanzamt führte im Zuge des Rückerstattungsverfahrens eine „Verprobungsrechnung“ durch und berechnete dabei die (fiktive) Lohnsteuer der überlassenen Arbeitskräfte nach dem Tageslohnsteuertarif.

Da dieser Betrag der (fiktiven) Lohnsteuer höher war als der abgeführte Abzugsteuerbetrag versagte das Finanzamt die Rückerstattung. Der BFG verwarf diesen Ansatz, das Finanzamt brachte Amtsrevision beim VwGH ein.<sup>22</sup> Der VwGH schloss sich im Ergebnis zwar ebenfalls der Meinung des Finanzamts an, dass eine „Verprobungsrechnung“ durchzuführen sei. Im Rahmen dieser „Verprobungsrechnung“ ist allerdings die **Einkommensteuer der Dienstnehmer im Sinne einer Jahresveranlagung** zu ermitteln; d.h. letztlich auf Basis einer fiktiven Veranlagung des Jahreseinkommens der Mitarbeiter zum regulären Tarif des § 33 EStG.<sup>23</sup> Überschreitet die tatsächlich abgeführte Abzugsteuer diesen Betrag, hat insoweit eine Rückerstattung zu erfolgen.

### 2.2 EINBEZUG VON BEZÜGEN AUS DER DEUTSCHEN RENTENVERSICHERUNG IN DEN PROGRESSIONSVORBEHALT (VWGH V. 02.06.2021, RA 2020/15/0132 – OUTBOUND-FALL)

Ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger erhielt neben österreichischen Einkünften Bezüge aus der deutschen Rentenversicherung-Bund, die das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigte.<sup>24</sup>

Der Steuerpflichtige erblickte darin ein unionsrechtswidriges Vorgehen, da es ihm weder in Deutschland (aus rechtlichen Gründen<sup>25</sup>) noch in Österreich (aus faktischen Gründen<sup>26</sup>) möglich gewesen war, die von ihm geleisteten Rentenbeiträge steuerlich geltend zu machen. Der VwGH bekräftigte seine bisherige Rechtsprechung<sup>27</sup> wonach sich der Nachteil in diesem Fall nicht aus diskriminierenden Inhalten österreichischer Vorschriften ergibt, sondern aus Unterschieden zwischen dem deutschen und österreichischen Steuerrecht. Damit war die Revision zurückzuweisen.

### 2.3 VERPFLEGUNGSMEHRAUFWAND UND FAMILIENHEIMFAHRTEN EINES DIENSTNEHMERS MIT ARBEITSORT IN DER SCHWEIZ (VWGH V. 12.05.2021, RA 2019/13/0101 – OUTBOUND-FALL)

Eine in Österreich steuerlich ansässige Person war für etwa 6 Monate bei einem Arbeitgeber in der Schweiz angestellt und arbeitete auch physisch in der Schweiz. Der Dienstnehmer pendelte regelmäßig von seinem Wohnsitz im Weinviertel nach Zürich und wieder zurück. Strittig war die steuerliche Behandlung der folgenden vom Dienstnehmer geltend gemachten Werbungskosten<sup>28</sup>:

- **Verpflegungsmehraufwand** für 103 Tage: Der VwGH hielt fest, dass keine Reisen<sup>29</sup> im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vorlagen und daher eine Abzugsfähigkeit von Verpflegungsmehraufwand unter diesem Titel nicht in Betracht kommt. Es sei zwar denkbar, dass dennoch ein Verpflegungsmehraufwand nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff steuerlich abziehbar sei. Im Hinblick auf das gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG normierte Abzugsverbot für Ausgaben der Lebensführung sei dies aber nur dann denkbar, wenn Unterschiede im (Verpflegungs-) preisniveau zwischen Österreich und dem Tätigkeitsstaat **derart gravierend seien, eine teleologische Ausnahme von diesem Abzugsverbot zu rechtfertigen**. Der VwGH ging davon aus, dass dies im konkreten Fall der Tätigkeit in der Schweiz nicht der Fall war und versagte grundsätzlich die Abzugsfähigkeit. Nur für die ersten 5 Tage des Auslandsaufenthaltes war nach Meinung des VwGH aber doch der Verpflegungsmehraufwand steuerlich abzugsfähig, da dies auch bei einer Geschäfts- bzw. Berufsreise jedenfalls in diesem Umfang möglich wäre.
- **Aufwand für erstmalige Antritts- und letztmalige Rückkehrfahrt**: Der VwGH anerkannte, dass hinsichtlich des Aufwands für die erstmalige Anreise zum neuen Arbeitsort und für die letztmalige Rückreise zum Wohnsitz<sup>30</sup> nicht die Gesamtdeckung der Fahrtkosten für Familienheimfahrten mit 3.672 EUR jährlich maßgeblich sei (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG). Vielmehr sind erstmalige Antritts- und letztmalige Rückkehrfahrt in Höhe der tatsächlichen Kosten als Umzugskosten im **Rahmen der doppelten Haushaltsführung steuerlich absetzbar**.
- Kosten für sonstige **(Familien)-heimfahrten** ohne Deckelung gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG: Der VwGH verwarf die Argumentation des Steuerpflichtigen, wonach die oben genannte betragliche Deckelung für die übrigen (Familien)-heimfahrten gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoße und damit nicht anwendbar sei. Der VwGH erkannte in diesem betraglichen Deckel keine Diskriminierung, da diese Deckelung letztlich auch für Inlandssachverhalte gilt und die tatsächlichen Kosten auch weniger von der bloßen Entfernung als vielmehr vom verwendeten Verkehrsmittel und der Lage von Familienwohnsitz/Berufswohnsitz in infrastrukturell gut erschlossenen Gebieten abhängt. Somit ist die **betragliche Deckelung gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d**

ESTG sehr wohl auch bei Familienheimfahrten über die Grenze zu berücksichtigen.

## 2.4 RÜCKZAHLUNG VON SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGEN, DIE SICH AUF NACH DBA STEUERBEFREITE EINKÜNFTE BEZIEHEN (VWGH V. 22.09.2021, RA 2020/13/0111 – OUTBOUND-FALL)

Eine in Österreich steuerlich ansässige Person erzielte Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die zwar aufgrund abkommensrechtlicher Bestimmungen steuerfrei gestellt waren, allerdings den österreichischen Sozialversicherungsbeiträgen unterlagen. Im Folgejahr erstattete die Gesundheitskasse dem Steuerpflichtigen Sozialversicherungsbeiträge, die sich auf diese im Vorjahr steuerfrei gestellten Lohneinkünfte bezogen.<sup>31</sup>

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Rückzahlung gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG zu steuerpflichtigen Einkünften aus unselbstständiger Arbeit führe, ungeachtet dessen, dass die Sozialversicherungsbeiträge zum Zeitpunkt der Abfuhr nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden konnten, sondern nur die Progressionseinkünfte minderten.

Der VwGH schloss sich hingegen der bereits vom BFG dazu vertretenen Auffassung an, dass sich durch die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG **nichts am Zusammenhang zwischen den rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträgen und den damals abkommensrechtlich steuerfrei gestellten Einkünften ändert**. Folglich kann auch die **Rückerstattung** nur die **progressionswirksamen Einkünfte** erhöhen, nicht aber zu einer Steuerpflicht führen.

## 2.5 ANSPRUCH EINES DEUTSCHEN GRENZGÄNGERS AUF FAMILIENBONUS PLUS FÜR IN DEUTSCHLAND LEBENDEN SOHN (BFG V. 04.05.2021, RV/510069/2021, REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG ZUR ZAHL RA 2021/15/0067 – OUTBOUND-FALL)

Ein Mann mit Wohnsitz in Österreich in Grenznähe zu Deutschland war bei einem deutschen Arbeitgeber angestellt. Da er die Voraussetzungen für die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs. 6 DBA Deutschland erfüllte, verblieb das ausschließliche Besteuerungsrecht an seinen Arbeitnehmereinkünften beim Ansässigkeitsstaat Österreich.

Der Arbeitnehmer machte für seinen Sohn, der bei dessen Mutter in Deutschland lebte und für den er Unterhalt leistete, in seiner Einkommensteuerklärung den Familienbonus Plus geltend. Das Finanzamt versagte ihm diesen unter Verweis auf § 33 Abs. 3a EStG, da der Arbeitnehmer keine Familienbeihilfe für seinen Sohn bezog. Das BFG schloss sich dieser Meinung nicht an und bejahte den Anspruch, da § 33 Abs. 3a EStG teleologisch so zu reduzieren sei, dass für die **Geltendmachung des Familienbonus plus ein bloßer Anspruch auf Gewährung einer Familienbeihilfe bzw. sogar ein bloßer Anspruch auf Gewährung einer Ausgleichszahlung nach § 4 Abs. 2 FLAG (bei Anspruch einer gleichwertigen Beihilfe im Ausland) genügt**.<sup>32</sup> Dem stehe auch die Bestimmung des

§ 2 Abs. 2 FLAG nicht entgegen, nach der einer Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten überwiegend trägt, nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe hat, wenn keine andere Person (wie z.B. die Mutter, zu deren Haushalt das Kind gehört) anspruchsberechtigt ist. Diese Bestimmung werde nämlich bei Sachverhalten innerhalb der Europäischen Union von der Bestimmung des Art 60 Abs. 1 Satz 3 der EU-VO 987/2009 verdrängt.<sup>33</sup>

Es bleibt abzuwarten, ob der VwGH sich in der dagegen vorgebrachten aO Revision der Meinung des BFG anschließt. Das Erkenntnis verdeutlicht aber die bei grenzüberschreitenden Sachverhalten oftmals überaus **komplexe Verzahnung der steuerlichen Familienbegünstigungen mit dem europäischen Sozialversicherungsrecht**.

## 2.6 ERMITTLUNG DER NEGATIVSTEUER UNTER EINBEZUG AUSLÄNDISCHER EINKÜNFTE (BFG V. 25.03.2021, RV/6100425/2020 – REVISION BEIM VWGH ANHÄNGIG ZUR ZAHL RO 2021/15/0009)

Eine in Tschechien steuerlich ansässige Person erzielte im betreffenden Steuerjahr Einkünfte aus einer in Österreich ausgeübten unselbstständigen Tätigkeit für einen österreichischen Arbeitgeber von 10.893 EUR. Der Arbeitnehmer begründete im betreffenden Steuerjahr in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, erzielte daneben aber auch noch Einkünfte aus einer in Tschechien für einen tschechischen Arbeitgeber ausgeübten unselbstständigen Tätigkeit („Einkünfte“ daraus umgerechnet 7.854 EUR).

Der Arbeitnehmer beantragte gemäß § 1 Abs. 4 EStG in der Veranlagung die **Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger**<sup>34</sup>, insbesondere um die Negativsteuer gemäß § 33 Abs. 8 Z 2 EStG (=50% der in Österreich im Rahmen des Dienstverhältnisses einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge, gedeckelt mit 400 EUR) zu lukrieren<sup>35</sup>. Das Finanzamt anerkannte zwar den Antrag und damit die Veranlagung der Einkünfte aus dem österreichischen Dienstverhältnis als unbeschränkt Steuerpflichtiger an sich, versagte aber die Erstattung der Negativsteuer mit dem Hinweis, dass gemäß **§ 33 Abs. 8 Z 4 EStG** bei der Berechnung der Negativsteuer **„auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln sind“**.

Da die Einkünfte aus dem tschechischen Dienstverhältnis nach Meinung des Finanzamts diese Eigenschaft erfüllen, bezog sie diese in die Rechenformel für die Negativsteuer mit ein und versagte in dessen Folge die Rückerstattung der Negativsteuer. Das BFG folgte der Auffassung des Finanzamts, ließ aber eine ordentliche Revision an den VwGH zu, die auch ergriffen wurde. Es bleibt abzuwarten, welche Position der VwGH dazu einnehmen wird. Wenn die Auffassung des Finanzamts/BFG auf den ersten Blick auch schlüssig erscheint, ist doch zu beachten, dass rein nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 8 Z 4 EStG nicht „steuerfreie“ Einkünfte vorliegen, da dies eine grundsätzliche

Steuerbarkeit der Einkünfte in Österreich voraussetzen würde. Einkünfte, die eine in Tschechien ansässige Person aus einer in Tschechien ausgeübten unselbstständigen Tätigkeit für einen tschechischen Arbeitgeber erzielt, sind **allerdings in Österreich gar nicht steuerbar** (d.h. weder im Rahmen der unbeschränkten noch der beschränkten Einkommensteuerpflicht erfasst). ■

- 1 Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs bzw. Erkenntnisse des BFG sofern Revisionen beim VwGH anhängig sind.
- 2 Kritisch wäre in allen Fällen der Art 7/14/15, falls die Slowakei hingegen Art 16 anwenden sollte UND die Tätigkeit nicht ausschließlich in der Slowakei ausgeübt wird. Dies würde einen Qualifikationskonflikt und (zumindest temporär) ein Doppelbesteuerungsproblem auslösen.
- 3 Siehe dazu auch im Detail auch Punkt 1.4.
- 4 Gegebenenfalls könnten auch Art 7 oder 14 des DBA-Deutschland anwendbar sein, je nach Ausgestaltung der Weisungsbefugnisse und allfälligem Beteiligungsausmaß des Geschäftsführers an der deutschen GmbH. Siehe dazu schon Punkt 1.1.
- 5 Vgl. EStRI Rz 7920 mit Verweis auf VwGH v. 20.9.2021, 2000/15/0039 zur Feststellung einer beschränkten Steuerpflicht im Inland.
- 6 Vgl. dazu im Detail auch *Jann/Breinhölder*, „Homeoffice-Betriebsstätte – endliche Klarheit?, PV-Info 2021, 25ff.
- 7 Damit bleibt leider unklar, wie die Finanzverwaltung eine (noch dazu sehr oft vorkommende) Tätigkeitsausübung im Ausmaß zwischen 25 und 50% bewertet.
- 8 Die Beurteilung, ob eine Homeoffice-Tätigkeit eine Betriebsstätte auslöst, ist daher sehr kasuistisch und unnötig komplex. DBA können allerdings niemals Besteuerungsrechte schaffen, sondern allenfalls nach innerstaatlichem Recht bereits bestehende Besteuerungsrechte einschränken. Daher wäre durchaus auch eine – nach Erfahrung der Autoren z.B. von der deutschen Finanzverwaltung vertretene – Auslegung möglich und zu begrüßen gewesen, dass mangels Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Wohnung des Arbeitnehmers der Betriebsstättenatbestand bereits nach innerstaatlichem Steuerrecht (§ 98 Abs. 1 Z 3 TS 1 EStG) nicht erfüllt werden kann.
- 9 Zuletzt durch Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188, BMF-AV Nr. 173/2021 bis (zumindest) 31.3.2022. Inhaltlich kam es damit aber zu keinerlei Änderungen.
- 10 Vgl. dazu auch im Detail *Obmascher*, „Grenzängereigenschaft einer Spitalsärztin mit Bereitschaftsdiensten“, BFG Journal Oktober 2021.
- 11 BFH v. 14.9.2004, I R 67/03; BFH v. 13.11.2013, I R 23/12.
- 12 Dies entspricht auch der zwischen Österreich und Deutschland in der „Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs. 6 DBA Deutschland“ abgestimmten Ansicht dazu (Erlass des BMF vom 30.04.2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 68/2019).
- 13 Vgl. Punkt 3 der oA Konsultationsvereinbarung.
- 14 Dies entspricht auch der zwischen Deutschland und Österreich abgestimmten Auslegung des Art 17 DBA Deutschland-Österreich. Vgl. „Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 9./12. Juli 2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002 – Erlass d. BM f. Finanzen vom 21. Dezember 2010, BMF-010221/3392-IV/4/2010). Dieser Auslegung kommt allerdings keine die Gerichte bindende normative Wirkung zu.
- 15 § 70 Abs. 2 Z 2 EStG sieht diesfalls für Einkünfte aus einer Tätigkeit als Künstler bzw. Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung einen besonderen Lohnsteuersatz von 20% vor.
- 16 Für eine kritische Analyse dieser Argumentation und weiterführende Überlegungen vgl. *Lang*, Einkünfte aus öffentlichen Kassen und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA Schweiz, SWI 2021, 346 ff.
- 17 Vgl. bspw. VwGH v. 31.05.2017, Ra 2016/13/0008 zu Art 11 des damaligen

DBA UdSSR.

- 18 Siehe dazu auch schon Punkt 1.3 im Zusammenhang mit der abkommensrechtlichen Feststellung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung.
- 19 BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2020/579: Insbesondere die Voraussetzung der Einholung einer Ansässigkeitsbescheinigung, bei Arbeitnehmern im Regelfall unter Verwendung des Vordrucks ZS-QU1.
- 20 Vgl. dazu etwa *Kofler*, Art 16 RZ 13 in *Aigner/Kofler/Tumpel*, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 2. Auflage
- 21 Sofern man nicht davon ausgeht, dass sich der Ort der Geschäftsleitung und somit die Ansässigkeit der Gesellschaft nach Russland verlagert hat.
- 22 Vgl. zu den Details des Verfahrens und dahinter stehenden systematischen Überlegungen zum österreichischen Besteuerungsregime ins Inland überlassener Arbeitskräfte *Mitterlehner/Waser*, „Abzugsteuererstattung an ausländische Arbeitskräftegesteller“, ÖStZ 2021, 76 ff.
- 23 Sollte es sich dabei – was durchaus praxisrelevant ist – um beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer handeln, sind dabei auch die Sonderbestimmungen des § 102 EStG, insbesondere die Hinzurechnung von 9.000 EUR zum Einkommen, zu beachten.
- 24 Für Bezüge aus der deutschen Sozialversicherung kommt nach dem Kassenstaatsprinzip Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art 18 Abs. 2 DBA DE), Österreich ist zur Freistellung unter Progressionsvorbehalt verpflichtet (Art 23 Abs. 2 DBA DE).
- 25 Anders als in Österreich sind Pflichtbeiträge nach deutschem Steuerrecht steuerlich nicht abzugsfähig.
- 26 Ein steuerlicher Abzug in Österreich gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit f EStG scheiterte faktisch –was oft der Fall ist – daran, dass im Leistungszeitraum der Rentenbeiträge keine Steuerpflicht in Österreich bestand.
- 27 VwGH v. 20.10.2016, Ra 2016/13/0038.
- 28 Die steuerliche Relevanz dieser Werbungskosten für die österreichische Besteuerung ergibt sich daraus, dass das Besteuerungsrecht an den Einkünften diesfalls zwar der Schweiz zukommt, die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich bei Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit allerdings durch die Anrechnungsmethode erfolgt.
- 29 Bloße Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsort erfüllen nicht den Begriff der „Reise“ nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG.
- 30 Der Steuerpflichtige nutzte dazu die Fluglinienverbindung Wien-Zürich-Wien.
- 31 Aus der Entscheidung lässt sich der zugrunde liegende Sachverhalt im Detail nicht nachvollziehen. Ein solches Zusammenspiel aus abkommensrechtlicher Steuerfreistellung der Einkünfte bei weiterhin bestehender Sozialversicherungspflicht in Österreich und SV-Rückerstattung im Folgejahr kommt allerdings oft bei Salary-Split-Modellen vor. Denkbar wäre z.B. der Fall, dass eine in Österreich steuerlich ansässige Person neben einem österreichischen Dienstverhältnis auch ein Dienstverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber (mit Arbeitsort Deutschland) hat, aber jedenfalls mehr als 25% der Gesamtstätigkeit physisch in Österreich ausübt. Diesfalls unterliegen auch die Einkünfte aus dem deutschen Dienstverhältnis der österreichischen Sozialversicherung. Sofern allerdings insgesamt mit den Einkünften aus beiden Dienstverhältnissen die einfache Höchstbeitragsgrundlage nach ASVG überschritten wird, kommt es zu einer anteiligen Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 70/70a ASVG).
- 32 So auch z.B. BFG v. 01.12.2020, RV/5101183/2020; gegenteilig z.B. BFG vom 29.03.2021, RV/5101217/2020.
- 33 Nach dieser Bestimmung hat der zuständige Träger des Mitgliedsstaats, dessen Rechtsvorschriften anzuwenden sind den Antrag eines anderen als des anspruchsberechtigten Elternteils zu berücksichtigen, wenn der berechtigte Elternteil seinen Anspruch nicht wahrnimmt. Vgl. dazu auch VwGH v 12.11.2019, Ra 2019/16/0133 unter Verweis auf EuGH v. 22.10.2015, C-378/14, Rs. Tomislaw Trapkowski.
- 34 Der Antrag kann von EU-Staatsbürgern gestellt werden, wenn mindestens 90% der Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 EUR betragen.
- 35 Bei einer Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger wäre es aufgrund der dafür in § 102 Abs. 3 EStG angeordneten Hinzurechnungsbesteuerung von 9.000 EUR jedenfalls nicht zu einer Negativsteuer gekommen.