

Die Arbeitskräfteüberlassung in den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021

Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Martin Hummer



Mag. Martin Hummer ist Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

Die Arbeitskräfteüberlassung wird in den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien mehrfach angesprochen. Damit wird dem Rechtsanwender eine wertvolle Hilfestellung bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes an die Hand gegeben. Nachfolgend sollen diese Regelungen in einem Gesamtkontext gewürdigt werden.

1. Verrechnungspreisrichtlinien

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021) stellen einen Auslegungsbehelf zum nationalen (§ 6 Z 6 EStG) und internationalen (Art 9 OECD-MA) Fremdvergleichsgrundsatz dar. Die VPR 2021 sind auf der Grundlage der aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL)¹ erstellt.² § 6 Z 6 EStG stellt die abkommensrechtlich erforderliche nationale Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicher. Dies verlangt nach Übereinstimmung des innerstaatlichen und des zwischenstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes.³ Zwischen dem internationalen und dem innerstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatz besteht eine Deckungsgleiche, wobei diese dynamisch zu verstehen ist. Es schlagen daher auch die jeweiligen neuen Erkenntnisse über die OECD-VPL auf die Auslegung des § 6 Z 6 EStG durch.⁴ Die OECD-VPL sind daher im Sinne einer dynamischen Interpretation in ihrer letztgültigen Version (OECD-VPL 2022) heranzuziehen.⁵

2. Arbeitskräfteüberlassung

Die passive Arbeitskräfteüberlassung ist von der aktiven Entsendung (Aktivleistung) auf Basis eines Werk- oder Dienstvertrags abzugrenzen. Bei einer konzerninternen Entsendung von Arbeitskräften ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Aktiv- oder Passivleistung durch das entsendende Unternehmen handelt.⁶

Zwar ist die Arbeitskräfteüberlassung ebenfalls nach Transfer-Pricing-Gesichtspunkten als allgemeine Dienstleistung einzuordnen, allerdings ist die Unterscheidung für die Höhe des Gewinnaufschlags relevant. An dieser Stelle ist auch darauf hinzuweisen, dass eine Aktivleistung bei einer gewissen Präsenz im Quellenstaat

eine Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA⁷ begründen kann, während dies bei einer passiven Arbeitskräfteüberlassung nicht der Fall ist. Indessen kann im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung der Quellenstaat den Beschäftigten als wirtschaftlichen Arbeitgeber qualifizieren, sodass dann für die Tätigkeitseinkünfte im Quellenstaat ab dem ersten Einsatztag ein Besteuerungsrecht eintreten kann („Arbeitgebervorbehalt“).⁸

In den Einkommensteuerrichtlinien⁹ wird die Gestellung von Arbeitskräften nur sehr allgemein umschrieben. Steuerrechtlich besteht jedenfalls keine Bindung an die Begriffsumschreibung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.¹⁰ Vielmehr ist steuerlich eine Gesamtbetrachtung der maßgeblichen wirtschaftlichen Verhältnisse anzustellen.¹¹ Nicht alleine entscheidend, aber eine maßgebliche Bedeutung spielen dabei jene Abgrenzungskriterien, welche in § 4 AÜG genannt sind. Eine Arbeitskräfteüberlassung liegt danach auch dann vor, wenn die Arbeitskräfte

- kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder
- die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder

⁷ OECD, Model Tax convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

⁸ Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, BMF-010221/0362-VI/8/2014; zuletzt hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 13. 4. 2023, RV/4100450/2020, bestätigt, dass Slowenien bei der Arbeitskräfteüberlassung dem sogenannten „wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff“ folgt.

⁹ Rz 7940 EStR.

¹⁰ Waser in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern (2016) 188.

¹¹ Bendlinger, Auslandsentsendungen³ (2017) 155; Bendlinger, Die Betriebsstätte⁴ (2020) 135, mit umfassenden Anhaltspunkten, die für den Bestand eines Werkvertrags sprechen.

¹ OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022).

² Rz 3 VPR 2021.

³ Rz 14 VPR 2021, mit Verweis auf Rz 2511 ff EStR.

⁴ Rz 15 VPR 2021.

⁵ Rz 19 VPR 2021.

⁶ Rz 194 VPR 2021.

- organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen oder
- der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.

In den VPR 2021¹² wird in Bezug auf die Abgrenzung zwischen Aktiv- und Passivleistung auf den Erlass des BMF vom 12. 6. 2014 (Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen) Bezug genommen. Als Aktivleistungen werden zB Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen eingestuft. Zur leichteren Unterscheidung der beiden Fallgruppen werden in Anhang 1 des Erlasses vier Beispiele angeführt. Eine Aktivleistung liegt danach etwa vor, wenn Personal zur Softwareschulung oder Marketingberatung entsendet wird. Eine Passivleistung liegt indessen vor, wenn Personal zur Abdeckung eines vorübergehenden Personalengpasses (in den beiden Fällen: in der Hotelbranche oder bei Bauprojekten) vorübergehend überlassen wird.

Arbeitskräfteüberlassung unterliegt den besonderen arbeitsrechtlichen Regelungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes und bedarf einer behördlichen Genehmigung. Aber nicht jedes Zurverfügungstellen von Arbeitskräften an Dritte ist Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes. Im Bereich des Arbeitnehmerschutzes gilt der Beschäftigte als Arbeitgeber, sodass dieser alle Vorsichtsmaßnahmen wie für eigene Mitarbeiter treffen muss.

Für Arbeiter, die überlassen werden, gilt der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung. Für Angestellte, die überlassen werden, gilt der Kollektivvertrag für Angestellte im Handwerk, Gewerbe und in der Dienstleistung. Allerdings ist auch der Kollektivvertrag des Beschäftigterbetriebs relevant, wenn dieser insbesondere in Bezug auf das kollektivvertragliche Entgelt und die Arbeitszeitbestimmungen günstigere Regelungen vorsieht.¹³

3. Typischerweise verrechenbare Dienstleistung

Die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften einschließlich solcher im Führungsbereich ist aus Sicht des Transfer Pricings – im Rahmen der von den VPR 2021 angeführten sechs Transaktionsarten – eine Dienstleistung allgemeiner Art.¹⁴ Eine Verrechnung von Dienstleistungen kommt dem Grunde nach nur dann in Frage, wenn die Tätigkeit dem jeweiligen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteil verschafft, der

seine Geschäftsposition stärkt oder sichert, dh, wenn ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, die Dienstleistung zu vergüten oder als Eigenleistung zu erbringen („Benefit-Test“¹⁵ oder „Vorteilstest“).¹⁶ Die zeitlich begrenzte Arbeitskräfteüberlassung wird hierbei beispielhaft als verrechenbare Dienstleistung allgemeiner Art eingestuft,¹⁷ für die grundsätzlich die Prinzipien der Dienstleistungsverrechnung nach Rz 86 ff VPR 2021 gelten.¹⁸ Dies gilt freilich nur dann, wenn – wie in Rz 105 VPR 2021 typisierend unterstellt – dem Leistungsempfänger ein Nutzen verschafft wird bzw dieser ein Interesse an der Leistungserbringung hat („willing to pay“; „perform for itself“).

4. Kostenaufschlagsmethode und Vollkosten

Die fremdübliche Vergütung wird in der Regel auf Basis eines (internen oder externen Preisvergleichs) oder der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Bei der Kostenaufschlagsmethode sind alle mit der Entsendung zusammenhängenden Kosten (Vollkosten) zu berücksichtigen. Aus der Sicht des aufnehmenden Unternehmens wird dabei zu beachten sein, ob entsprechendes Personal mit denselben Fähigkeiten und Kenntnissen auf dem lokalen Arbeitsmarkt verfügbar und welcher Aufwand dafür zu leisten wäre.¹⁹

Die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode würde die Vergleichbarkeit anhand der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren²⁰ erfordern. Mangels Vergleichbarkeit kommt daher in der Praxis in aller Regel die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, wobei die Vollkosten anzusetzen sind. Diese beinhalten zum einen direkte Kosten, wie etwa Arbeitslohn und Lohnnebenkosten, und zum anderen indirekte Kosten, wie etwa Kosten für die Lohnverrechnung und Personalverwaltung. Es wird darauf verwiesen, dass gegebenenfalls ein Gewinnaufschlag angesetzt werden kann.²¹ Wenn entsprechendes Personal mit denselben Fähigkeiten am lokalen Arbeitsmarkt günstiger verfügbar ist, dann ist die konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung nicht zulässig. Damit hat auch im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung der Aspekt der realistischere verfügbaren Alternativen Bedeutung. In der Praxis wird freilich entsprechendes Personal mit denselben Fähigkeiten nur selten alternativ zur Verfügung stehen.

¹⁵ Steiner, Der „Benefits-Test“ bei Konzernverrechnungen, TPI 2017, 11.

¹⁶ Rz 87 und 105 VPR 2021.

¹⁷ Rz 105 VPR 2021.

¹⁸ Zu den Prinzipien der Verrechnung einer allgemeinen Dienstleistung im indirekten Weg vgl Hummer, Konzernumlagen in der Praxis, TPI 2023, 40.

¹⁹ Rz 194 VPR 2021.

²⁰ Rz 57 VPR 2021.

²¹ Vgl dazu die kritische Beurteilung unter Pkt 5.

¹² Rz 194 VPR 2021.

¹³ WKO, Arbeitskräfteüberlassung (Stand: 1. 1. 2022).

¹⁴ Rz 105 VPR 2021.

5. Nebenleistung ohne Gewinnaufschlag

Der Fremdvergleichsgrundsatz erfordert grundsätzlich einen Gewinnaufschlag auf die eigene Wertschöpfung. Von diesem Grundsatz kann ua bei Nebenleistungen abgegangen werden. Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag auf Kostenersatzbasis erfolgen.²² Dies gilt vor allem für Nebenleistungen, die nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehören. Ein Beispiel für eine solche Nebenleistung ist die konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung zur Abdeckung temporärer Auslastungsspitzen. Konzernintern ist die Arbeitskräfteüberlassung eine Nebenleistung, während diese für ein gewerbliches Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen als Kern- bzw Hauptleistung zu qualifizieren wäre.²³

Danach „kann“ eine Nebenleistung auch ohne Gewinnaufschlag als fremdverhaltenskonform gewertet werden. Dies ist allerdings wohl in der Weise zu interpretieren, dass bei Nebenleistungen im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes auf einen Gewinnaufschlag zu verzichten ist. Überdies ist auf die deutschen Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung zu verweisen, wonach ein Gewinnaufschlag bei einer konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung grundsätzlich nicht akzeptiert wird.²⁴

Zeitlich begrenzte Überlassungen von Arbeitskräften, einschließlich solcher im Führungsbereich des Stammhauses, werden ausdrücklich als Nebentätigkeiten qualifiziert, für die eine bloße Kostenweiterbelastung (ohne Gewinnaufschlag) zwischen den einzelnen Unternehmensteilen stattfinden kann.²⁵

6. Keine Begründung einer Betriebsstätte

Der Verpächter eines Betriebs begründet keine Betriebsstätte, da es sich dabei um eine Passivleistung handelt. Insofern löst auch die Maschinenbereitstellung (zB Vermietung eines Krans) keine Betriebsstätte aus. Bei bloßer konzerninterner Arbeitskräftegestellung (Passivleistung des Gestellers) wird daher ebenfalls keine Betriebsstätte begründet (EAS 3199).²⁶

²² Rz 93 VPR 2021.

²³ Zum Gewinnaufschlag vgl *Hummer*, Der Gewinnaufschlag auf allgemeine Dienstleistungen auf Basis der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021, TPI 2021, 73.

²⁴ Deutsche Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung vom 9. 11. 2001, wonach die Arbeitnehmerentsendung mit einer Arbeitskräfteüberlassung österreichischer Diktion zu vergleichen ist. Bei einer Entsendung von mehr als drei Monaten gilt der Beschäftigte als wirtschaftlicher Arbeitgeber. Da bei der Arbeitnehmerentsendung der Aufwand als originärer Aufwand des wirtschaftlichen Arbeitgebers gilt, kommt ein Gewinnaufschlag nicht zum Ansatz.

²⁵ Rz 333 VPR 2021.

²⁶ Rz 253 VPR 2021.

7. Keine Gestellungsvergütung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Betriebsstätten haben keine eigene Rechtspersönlichkeit.²⁷ Eine vollinhaltliche Anwendung des AOA (*authorized OECD approach*) bei der Gewinnzuordnung an Betriebsstätten würde eine Implementierung in Art 7 der von Österreich abgeschlossenen DBA erfordern. Österreich hat sich jedoch vorbehalten, weiterhin die Fassung des Art 7 OECD-MA idF vor 2010 in seinen DBA zu verwenden. Daher wendet Österreich lediglich den „AOA light“ an. Das bedeutet, dass der AOA nur insoweit Relevanz hat, als er mit dem OECD-Musterkommentar zu Art 7 OECD-MA idF vor 2010 nicht im Widerspruch steht.²⁸

Unternehmensinterne Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge führen demnach bei keiner Unternehmenseinheit zu Betriebsausgaben bzw Betriebseinnahmen. Auch im Falle von Arbeitskräftegestellungen vom Stammhaus an die Betriebsstätte wird deren steuerliche Wirksamkeit als reine Innentransaktion daher nicht anerkannt (EAS 1838).²⁹

Auf den Punkt gebracht

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 enthalten an mehreren Stellen Ausführungen zur konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung. Diese Passivleistung ist grundsätzlich von der Aktivleistung abzugrenzen, aus Sicht des Transfer Pricings sind indessen beide Fallgruppen als allgemeine Dienstleistung einzuordnen und entsprechend zu behandeln. Typischerweise ist eine Gestellungsvergütung zu verrechnen, wobei die Vollkosten – im Unterschied zur Aktivleistung – ohne Gewinnaufschlag zu berücksichtigen sind. Als Passivleistung begründet diese keine abkommensrechtliche Betriebsstätte.

Aufgrund der dargelegten Aspekte (Betriebsstätte, wirtschaftlicher Arbeitgeber, Methodenwahl, Kostenaufschlag etc) ist immer eine Einzelfallprüfung durchzuführen. Der Beurteilung ist ein wirtschaftliches Verständnis beizulegen. Dabei ist darauf zu achten, dass die gelebte Praxis auch vertraglich zweifelsfrei abgebildet wird. Der zwischen den Transaktionspartnern abgeschlossene Vertrag sollte demnach eindeutig eine Zuordnung als Aktiv- oder Passivleistung erlauben. Zudem ist betriebsprüfungsrelevant, dass diese Abgrenzung und die Vorgehensweise bei einer wesentlichen grenzüberschreitenden Transaktion auch im Local File hinreichend dokumentiert sind.

²⁷ Rz 279 VPR 2021.

²⁸ Rz 280 VPR 2021.

²⁹ Rz 281 VPR 2021.