

30. November 2006
BMF-010221/0187-IV/4/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002

Mit Deutschland wurden im Rahmen von Konsultationsgesprächen Auslegungsfragen betreffend österreichische Privatstiftungen, internationale Arbeitskräfteüberlassung, Holdinggesellschaften, die Erwerbsklausel in Art. 19 Abs. 3, das Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot, die Geschäftsführung bei einer ausländischen Tochtergesellschaft und die Ferngeschäftsführung behandelt.

**1. Anwendung des Abkommens auf österreichische
Privatstiftungen (Pkt. 2.2. des Protokolls)**

Österreichische Privatstiftungen sind Gesellschaften im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA-2000. Einkünfte einer in Österreich ansässigen Gesellschaft werden danach in Deutschland nur dann einer Besteuerung unterzogen, wenn sich dies aus den Zuteilungsregeln des Abkommens (Art. 6 bis 21 DBA-2000) ergibt. Das Abkommen steht aber einer Zurechnungsbesteuerung auf der Grundlage von § 15 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG) nicht entgegen, wenn diese Zurechnungsbesteuerung auf Artikel 28 Abs. 2 DBA-2000 gestützt werden kann.

Die österreichische Seite vertritt die Auffassung, dass diese Voraussetzung nicht vorliegt, wenn österreichisches Vermögen in eine österreichische Privatstiftung eingebracht worden ist und der Begünstigte oder Letztbegünstigte seinen Wohnsitz aus Österreich nach Deutschland verlegt hat. Sie hält daher die Anwendung von § 15 AStG in diesen Fällen für eine Verletzung des DBA 2000.

Die deutsche Seite vertritt demgegenüber die Auffassung, dass § 15 AStG stets angewendet werden könne, weil es sich um eine typisierte Missbrauchsbekämpfungsvorschrift im Sinne

von Art. 28 Abs. 2 DBA-2000 handele und für in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte nach deutschem Recht erfolge. Die deutsche Seite sieht sich daher gegenwärtig nicht in der Lage, in Zuzugsfällen generell auf die Anwendung des § 15 AStG zu verzichten. Sie wird jedoch prüfen, ob in Anlehnung an die Grundsätze der Verständigungsvereinbarung zu Ziffer 4 des Ergebnisprotokolls über Verständigungsgespräche vom 1.6.1994 Spielraum für Billigkeitslösungen in besonders gelagerten Einzelfällen im Rahmen individueller Verständigungsverfahren besteht.

Anmerkung: Bis zur vollständigen Einigung mit der deutschen Finanzverwaltung wären steuerliche Konfliktsituationen, die auf unterschiedliche Rechtsauffassungen zurückzuführen sind, im Wege eines individuellen Verständigungsverfahrens zu lösen.

2. Abkommenskonforme Behandlung von internationaler Arbeitskräfteüberlassung (Pkt. 2.3. des Protokolls)

Deutsche Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, die Arbeitnehmer an Beschäftiger in Österreich verleihen und die über keine Betriebsstätte in Österreich verfügen, sind berechtigt, eine DBA-konforme Entlastung von der 20%-igen Abzugsteuer zu beantragen, wenn sie für die nach Österreich verliehenen Arbeitskräfte die österreichische Lohnsteuer entrichten.

Wird die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung der Arbeitnehmer aufgrund eines mit Österreich abgeschlossenen DBA geltend gemacht, wird die Steuerentlastung nicht gewährt, wenn auf Verlangen der österreichischen Steuerbehörden kein ausreichender Nachweis über die Abkommensberechtigung der nach Österreich verliehenen Arbeitnehmer erbracht wird. Ein ausreichender Nachweis liegt vor, wenn für jeden Arbeitnehmer eine zeitnah ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht und nachgewiesen wird, dass die aus der in Österreich ausgeübten Arbeit stammenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat steuerlich erfasst werden.

Nach österreichischer Auffassung findet Art. 15 Abs. 3 DBA-2000 auf alle Fälle von Arbeitskräfteüberlassungen Anwendung, mag dies innerhalb oder außerhalb multinationaler Unternehmen stattfinden. Allerdings liegt eine Arbeitskräfteüberlassung nur dann vor, wenn der Überlasser weiterhin der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers bleibt. Diese Voraussetzung ist in der Regel bei der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung erfüllt.

In übrigen Fällen ist die Arbeitgebereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu prüfen.

Nach deutscher Rechtsauffassung wird der Begriff „Arbeitnehmerüberlassung“ nur im Sinne „einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung“ verwandt und schließt Fälle konzerninterner Arbeitnehmerentsendung aus. In diesen Fällen wird nach deutschem Verständnis grundsätzlich der Entleiher bei nicht nur kurzfristiger Tätigkeit steuerlich als Arbeitgeber behandelt. Eine Ausnahme gilt im Verhältnis zu Österreich (Art. 15 Abs. 3 DBA-2000).

Bei Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen wird in Deutschland dagegen der Begriff „konzerninterne Arbeitnehmerentsendung“ verwandt (vgl. u.a. Verwaltungsgrundsätze „Arbeitnehmerentsendung“ - BMF-Schreiben vom 9.11.2001 -). Daraus folgt nach deutscher Auffassung, dass die „pauschale“ Regelung in Art. 15 Abs. 3 DBA-2000 nur für die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung gilt. Eine weitere Ausdehnung der 183-Tage-Regelung auf konzerninterne Entsendungen scheidet aus deutscher Sicht aus.

Bei einer konzerninternen Arbeitnehmerentsendung ist die Arbeitgebereigenschaft nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen; hierzu gehört insbesondere die Definition des wirtschaftlichen Arbeitgebers.

Bei den Konsultationsgesprächen wurde Einvernehmen erzielt, dass bei der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung in der Regel der Arbeitskräfteverleiher Arbeitgeber bleibt. Bei der Arbeitskräfteentsendung innerhalb verbundener Unternehmen ist die Arbeitgebereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Österreich: wirtschaftliche Betrachtungsweise) zu beurteilen.

Weiterhin besteht Einvernehmen, dass keine Arbeitnehmerentsendung im Sinne des BMF-Schreibens vom 9. 11. 2001 vorliegt, wenn ein Arbeitnehmer zur Erfüllung einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem anderen verbundenen Unternehmen tätig wird und sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Dienst- bzw. Werkleistung ist. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob die Leistungen des entsendenden Unternehmens zu marktüblichen Preisen, d.h. regelmäßig unter Einschluss einer Gewinnkomponente vergütet worden sind und ob durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens begründet worden ist. Zum Unterschied von Arbeitskräfteüberlassungsfällen erbringt in solchen Fällen der entsendende Arbeitgeber eine Aktivleistung (die er durch seine Arbeitnehmer ausführen lässt); in den Arbeitskräfteüberlassungsfällen hingegen beschränkt sich die Leistung des Arbeitgebers auf eine passive Duldungsleistung, derzufolge einem anderen Unternehmen lediglich das Recht

eingeräumt wird, die überlassenen Arbeitnehmer für unternehmerische Belange des anderen Unternehmens (des Entleihers) zu verwenden.

Anmerkung: Bis zur vollständigen Einigung mit der deutschen Finanzverwaltung wären steuerliche Konfliktsituationen, die auf die teilweise unterschiedlichen Rechtsauffassungen zurückzuführen sind, im Wege eines individuellen Verständigungsverfahrens zu lösen.

3. Grenzüberschreitende Dividendenausschüttungen – Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften (Pkt. 2.4. des Protokolls)

Wird von den Ansässigen eines Vertragsstaates für das Halten ihrer Beteiligung an Kapitalgesellschaften des anderen Vertragsstaates eine Holdinggesellschaft in dem erstgenannten Vertragsstaat zwischengeschaltet, führt dies nach deutscher Auffassung bei einer ansonsten funktionslosen Holding dazu, dass die Beteiligerträge weiterhin den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Die österreichische Seite nahm diese Position zur Kenntnis.

4. Anwendung des Art. 19 Abs. 3 (Pkt. 2.5. des Protokolls)

Beide Seiten stimmten darin überein, dass eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Art. 19 Abs. 3 DBA-2000 angenommen wird, wenn ein Betrieb gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts vorliegt. Sollten im Einzelfall Probleme bei der Zuordnung von Tätigkeiten bestehen, wird eine Lösung auf dem Konsultations- bzw. Verständigungswege erfolgen.

5. Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot (Pkt. 2.5. des Protokolls)

Ein leitender Angestellter (Nationalität: Österreich), Ansässigkeit in Österreich, soll nach Entlassung durch ein deutsches Unternehmen mit Sitz in Deutschland, bisheriger Tätigkeitsort war Deutschland - keine Grenzgängereigenschaft - eine Entschädigung erhalten, um nicht in Wettbewerb zur bisherigen Firma zu treten. Die Entschädigung soll monatlich ausbezahlt werden und eine Laufzeit von ca. einem Jahr haben.

Werden einem Arbeitnehmer aus Anlass der vorzeitigen Beendigung seines Dienstvertrages die Gehälter bis zum vertraglich vorgesehenen Ablauf des Dienstvertrages weitergezahlt, so steht das Besteuerungsrecht daran der Bundesrepublik Deutschland zu. Dies deshalb, weil

diese Gehaltsfortzahlungen Einkünfte darstellen, die noch aus der persönlichen aktiven Tätigkeit auf deutschem Staatsgebiet herrühren und weder als Ruhegehälter noch als nicht besonders geregelte Einkünfte angesehen werden können.

Zahlungen für das **Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot** nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind ebenfalls noch als Vergütungen für eine aktive Arbeitsleistung anzusehen.

6. Geschäftsführung bei einer ausländischen Tochtergesellschaft (Pkt. 2.6. des Protokolls)

Wird ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer einer deutschen Kapitalgesellschaft damit beauftragt, die Geschäftsführung einer in Österreich ansässigen Tochterkapitalgesellschaft zu übernehmen und wird hierfür von der österreichischen Tochtergesellschaft eine angemessene und in Österreich als solche steuerlich anerkannte Arbeitsgestellungsvergütung an die deutsche Mutterkapitalgesellschaft geleistet, dann steht das Besteuerungsrecht an jenem Teil der von der deutschen Gesellschaft gezahlten Arbeitslöhne Österreich zu, der auf die genannte Geschäftsführertätigkeit entfällt.

7. Besteuerung von Geschäftsführervergütungen bei Ferngeschäftsführung (Pkt. 2.7. des Protokolls)

Beide Seiten stimmten überein, dass die Verständigungsvereinbarung vom 1. 6. 1994 im Grundsatz auch unter dem DBA-2000 mit der Ergänzung fortgilt, dass im Fall der Ferngeschäftsführung eines Einzelgeschäftsführers zu prüfen ist, in welchem Vertragsstaat sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Anmerkung: Die Verständigungsvereinbarung vom 1. 6. 1994 hatte folgenden Wortlaut:

„Solange sich keine anderweiten Interpretationserfordernisse aus OECD-einheitlichen Regelungen ergeben, wird im Fall von Geschäftsführern weiterhin der vom BFH und vom VwGH entwickelten Auslegung gefolgt, die davon ausgeht, dass der Ort der Arbeitsübung grundsätzlich dort gelegen ist, wo die Weisungen der geschäftsführenden Organe zugehen. Dies gilt nicht nur für Geschäftsführer von GesmbHs, sondern auch für geschäftsführende Mitglieder des Vorstandes einer Aktiengesellschaft.

Befindet sich nach den vorgenannten Kriterien der Ort der Geschäftsleitung im Sitzstaat der Gesellschaft, so gilt dies nicht nur für Belange der Lohnversteuerung der

Geschäftsführerbezüge, sondern auch für die Frage, ob die Gesellschaft im Sitzstaat ihren „Wohnsitz“ im Sinn des DBA hat.

Eine andere Beurteilung ist jedoch im Fall von „Briefkastengesellschaften“ (Gesellschaften ohne eigene Geschäftsräumlichkeiten und ohne eigenes Personal) geboten.“

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 30. November 2006