

13. Oktober 2015

BMF-010221/0525-VI/8/2015

EAS 3367

**Deutsche Fußballtrainer in österreichischer Fußballschule**

Veranstaltet ein österreichischer Unternehmer jährlich rund drei bis vier Mal pro Jahr fünftägige Fußballkurse und bedient er sich dabei der Dienste einer deutschen Fußballschule als Subunternehmen, dann wird für die deutsche Fußballschule grundsätzlich nicht schon dadurch eine Betriebstätte in Österreich begründet, dass ihr vom österreichischen Unternehmer das Trainingsgelände und andere Räumlichkeiten (zB sanitäre Anlagen) zur bloßen Mitbenutzung zur Verfügung gestellt werden. Dies entspricht sinngemäß der zuvor schon vom BMF vertretenen Auffassung, wonach bloße Mitbenützungsrechte eines ausländischen Tennistrainers am Tennisplatz eines österreichischen Hotels keine Betriebstätte im Sinn von [§ 29 BAO](#) begründen und damit auch nicht zum Entstehen einer inländischen „festen Einrichtung“ im Sinn des Abkommensrechts führen (EAS 1190). OECD-Entwicklungen, die mit dem OECD-Update 2003 und dem dort erstmals aufscheinenden „Painter-Example“ (Z 4.5 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA) eine Ausweitung des abkommensrechtlichen Betriebstättenbegriffs zum Ziel hatten (EAS 2535), fanden zwar im Vorschlag für eine neue Z 4.2 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA ihren Niederschlag, demzufolge auch bloße Mitbenützungsrechte an Räumlichkeiten bereits betriebstättenbegründend wirken [vgl. hierzu den zuletzt unter dem Titel „Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment)“ ergangenen Begutachtungsentwurf der OECD, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>]. Angesichts der international noch nicht final harmonisierten Auslegung kann in der Regel jedoch weiterhin daran festgehalten werden, dass durch die bloße Mitbenutzung von ausländischen Standorten keine ausländische Betriebstätte begründet wird, selbst wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird. Dies gilt insbesondere im Verhältnis zu Deutschland, weil nach der deutschen Rechtsprechung eine bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten nicht ausreicht, die für die Betriebstätteeneigenschaft maßgebende Verfügungsmacht zu begründen (vgl. EAS 3261 und EAS 3089 mit weiteren Nachweisen zur BFH-Rechtsprechung).

Sofern sich die Leistungen der deutschen Fußballschule lediglich auf die Bereitstellung von Trainern und einigem speziellen Trainingsmaterial beschränkt, kann davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um eine bloß passive Unternehmensleistung und nicht um eine aktive betriebliche Tätigkeit der deutschen Fußballschule in Österreich handelt. Damit wäre bereits aus diesem Grund das Vorliegen einer Betriebsstätte für das deutsche Unternehmen in Österreich zu verneinen, ohne dass auf die in Bezug auf Aktivleistungen zuvor behandelte Frage der Mitbenützung von Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens durch ein ausländisches Unternehmen näher eingegangen werden müsste. Die Vermietung von Arbeitskräften vermag für den Arbeitskräftegesteller keine Betriebsstätte zu begründen (EAS 2682).

Was die Frage der allfälligen Steuerpflicht der in Österreich tätig werdenden Trainer betrifft, wird zunächst bemerkt, dass [Artikel 17 DBA Deutschland](#) nicht Anwendung finden kann, weil Trainer den Sportlerbegriff im Sinn des [Art. 17 DBA Deutschland](#) nicht erfüllen (vgl. EAS 391; 1262; 2496 sowie die auf ausländische Fußballtrainer bezogenen Hinweise in *Loukota / Jirousek*, Internationales Steuerrecht, I/1, Z 17, Rz 22). Die Vergütungen sind daher unter [Artikel 15 DBA Deutschland](#) zu subsumieren. Hält sich dementsprechend der einzelne Trainer in Österreich insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs auf und wird das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte seines entsendenden deutschen Arbeitgebers in Abwägung aller Umstände des Einzelfalls verneint, dann kommt das Besteuerungsrecht an den Löhnen der nach Österreich entsandten Trainer auf Grund der durch [Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland](#) bedingten, vom OECD-MA abweichenden Besonderheit, wonach in den Fällen der Arbeitskräfteüberlassung die Anwendung der 183-Tage-Klausel nicht davon abhängt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist, ausschließlich Deutschland zu. Die im Erlass des BMF vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, näher erläuterte Rechtsprechung zum Arbeitgeberbegriff im Sinn des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“, welche entsprechend den Ausführungen dieses Erlasses auf Fälle von „Passivleistungen“ des entsendenden Unternehmens Anwendung findet und dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiensehaft zuordnet, ist im Verhältnis zu Deutschland gemäß Abs. 5 dieses Erlasses nur auf Fälle konzerninterner Personalgestellung und nicht auf eine gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des [Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes](#) anzuwenden.

Die Beurteilung des konkreten Sachverhalts kann jedoch nicht auf ministerieller Ebene im Rahmen des EAS-Verfahrens erfolgen, da dies weitere Sachverhaltsermittlungen erfordern würde, die der zuständigen Abgabenbehörde überlassen sind. Von Bedeutung wird dabei auch die Beurteilung auf deutscher Seite sein.

Bundesministerium für Finanzen, 13. Oktober 2015