

31. Oktober 2016

BMF-010221/0321-VI/8/2016

EAS 3375

Grenzüberschreitende konzerninterne Arbeitskräftegestellung

Die D-GmbH (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland), deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung (Entwicklung, Vertrieb und Implementierung von IT-Lösungen) ist, gründet zum Aufbau des österreichischen Teilmarkts die Ö-GmbH (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich). Die durch die Ö-GmbH zu erbringenden Dienstleistungen bestehen im Wesentlichen darin, die durch ihre Muttergesellschaft entwickelten Dienstleistungsprodukte am österreichischen Markt zu vertreiben. Werden ferner deutsche Arbeitnehmer von der D-GmbH an ihre österreichische Tochtergesellschaft für einen 183 Tage nicht überschreitenden Zeitraum überlassen, dann kommt es für Zwecke der abkommensrechtlichen Behandlung dieser deutschen Arbeitnehmer im Rahmen des [Art. 15 DBA Deutschland](#) zunächst darauf an, ob ein Fall einer echten Arbeitskräfteüberlassung vorliegt, also eine reine „Passivleistung“ der D-GmbH. So gilt nämlich das Erkenntnis des VwGH vom 22.05.2013, [2009/13/0031](#), nach welchem der „Arbeitgeber“ iSd Art. 15 Abs. 2 OECD-MA im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen ist, nur für Passivleistungen, nicht hingegen für „Aktivleistungen“ (so zB Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen; vgl. den Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs. 2, zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen; vgl. zur Unterscheidung auch die im Anhang 1 zum Erlass angeführten Beispiele), bei denen das Besteuerungsrecht grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers verbleibt.

Im Allgemeinen läge eine solche Aktivleistung dann vor, wenn die Arbeitskräfteentsendung im Interesse der D-GmbH erfolgt, weil die D-GmbH nur durch diese Entsendung ihre Aktivleistung gegenüber der Ö-GmbH erbringen konnte. Dabei handelt es sich zwar um eine Sachverhaltsfrage, die nur unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der maßgeblichen Umstände des Einzelfalls beurteilt werden kann. Arbeitskräfteüberlassungen dienen

demgegenüber keiner Erbringung einer Aktivleistung durch die entsendende Gesellschaft, sondern erweisen sich lediglich als eine Vermietung der Arbeitskräfte (Personalleasing) und begründen daher eine bloße Passivleistung („Duldungsleistung“) des entsendenden Unternehmens; das entsendende Unternehmen „duldet“, dass seine Arbeitskräfte für ein anderes Unternehmen (hier: für die Ö-GmbH) arbeiten. Es wird daher von einem wesentlichen Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung ausgegangen werden, wenn die entsandten Arbeitnehmer (anders als im Fall einer Personalvermietung) den unternehmerischen Weisungen und der Aufsicht der D-GmbH unterliegen. Gegen das Vorliegen einer Aktivleistung spricht allerdings, wenn die deutschen Arbeitnehmer zur Unterstützung der österreichischen Fachkräfte bei der Erfüllung der Projektaufgaben auf Anfrage der Ö-GmbH nach Österreich delegiert werden, weil die Ö-GmbH mit nur zwei Mitarbeitern plus Geschäftsführer ausgestattet ist. Dies legt nämlich nahe, dass in Wahrheit die Ö-GmbH auf Grund eines kurzfristigen Personalengpasses auf eine Personalreserve der deutschen Muttergesellschaft zurückgreift, und die Leistungen der deutschen Arbeitnehmer einen integralen Teil der Geschäftstätigkeit der Ö-GmbH darstellen. Die Initiative zur Entsendung ginge vor diesem Hintergrund nicht von der deutschen Muttergesellschaft aus, deren Leistung sich auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihrer Arbeitnehmer durch die Ö-GmbH beschränkt und somit eine Passivleistung darstellt. Ungeachtet des Umstands, dass die D-GmbH weiterhin zivilrechtliche Arbeitgeberin ist, und etwa Ansprüche der deutschen Arbeitnehmer nur gegenüber der D-GmbH erwachsen oder etwa Entscheidungsprozesse im Hinblick auf Einstellungen oder Entlassungen ausschließlich im Verantwortungsbereich der D-GmbH liegen, wäre vor diesem Hintergrund für Zwecke der Anwendung des [Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland](#) die Ö-GmbH als (wirtschaftliche) „Arbeitgeberin“ anzusehen. Dadurch käme es letztlich auch zum Übergang des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Einkünfte der deutschen Arbeitnehmer an den Tätigkeitsstaat (vgl. auch den Erlass des BMF vom 27.10.2015, BMF-010221/0609-VI/8/2015, Salzburger Steuerdialog 2015 – Ergebnisunterlage Internationales Steuerrecht, 1.2).

Daran vermag auch [Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland](#) nichts zu ändern. Gemäß dieser vom OECD-Musterabkommen abweichenden Bestimmung hängt in den Fällen von Arbeitskräfteüberlassungen die Anwendung der 183-Tage-Klausel nicht davon ab, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Um nämlich der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofs auch hinsichtlich Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland größtmögliche Wirkung zu verschaffen, bezieht sich Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland nur auf die gewerbliche

Arbeitskräfteüberlassung iSd Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes, nicht hingegen auf konzerninterne Personalüberlassungen, hinsichtlich derer die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage gilt (vgl. den Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs. 5, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen).

Bundesministerium für Finanzen, 31. Oktober 2016