

18. Oktober 2010

BMF-010221/2575-IV/4/2010

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung

## **Salzburger Steuerdialog 2010 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht**

# **Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht**

## **Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen**

### **Bezug habende Norm**

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, Verordnung zur Durchführung des  
Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010

### **Sachverhalt A**

In den letzten zehn Jahren etablierte sich in einem stillgelegten Hotelbetrieb eine Büroadresse, die zu 75% als Anschrift von so genannten Domizilgesellschaften dient, deren Vertretung eine Steuerkanzlei übernommen hat. Meist wird der in der Rechtsform von GmbHs betriebene Unternehmensgegenstand mit "Handel mit Waren aller Art" umschrieben. Tatsächlich werden Beratungsleistungen an zumeist italienische Firmen fakturiert und diese Zahlungen werden in weiterer Folge für Provisionen und Subberater in Steueroasen (Liechtenstein, Kanalinseln, Karibik) durch die Sitzgesellschaft durchgeschleust. Hintergrund dieser Vorgangsweise (insbesondere im Fall Italiens) ist, dass Beratungsleistungen in so genannten Schwarzlisten-Ländern im Auftragsstaat nicht als Aufwand berücksichtigt werden. Zumeist wird nunmehr auch versucht, durch Zwischenschaltung vornehmlich rumänischer oder ungarischer Firmen die wahren Geldbewegungen zu verschleiern. Hinsichtlich

Rumäniens wird das FA in steigendem Ausmaß ersucht, Ansässigkeitsbescheinigungen für diese Domizilgesellschaften auszufertigen.

## **Fragestellung**

Ist es möglich, die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zu verweigern? Wie ist dabei vorzugehen?

## **Lösung**

Ansässigkeitsbescheinigungen bestätigen die abkommensrechtliche Ansässigkeit im Sinne des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens und ermöglichen die Geltendmachung von Abkommensvorteilen. Gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA bedeutet eine in einem Vertragsstaat ansässige Person "eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist". Natürliche Personen oder Körperschaften, die gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 2 KStG 1988 in Österreich aufgrund des Wohnsitzes, des gewöhnlichen Aufenthalts, des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind im Regelfall auch "ansässig" im Sinne eines Abkommens.

Die DBA-rechtliche Ansässigkeit kann indes nicht in allen Fällen mit der unbeschränkten Steuerpflicht des österreichischen EStG 1988 oder KStG 1988 gleichgestellt werden. Denn bei Doppelansässigkeit besteht zwar nach nationalem Recht weiterhin unbeschränkte Steuerpflicht im Inland (siehe auch EAS 367 vom 30. Dezember 1993), aufgrund der "tie-breaker"-Regelung des Art. 4 Abs. 2 oder Abs. 3 OECD-MA kann dem Steuerpflichtigen jedoch die abkommensrechtliche Ansässigkeit entzogen werden. In diesen Fällen geht die abkommensrechtliche Ansässigkeit zugunsten eines DBA-Partnerstaates verloren und die nationalen Besteuerungsansprüche umfassen in der Folge nur mehr aus österreichischen Quellen stammende Einkünfte.

Hat eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige GmbH Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich, ist sie sonach aufgrund einer dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung "ansässig", kann einer Gesellschaft nicht entgegengetreten werden, wenn die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung begehrt wird. Konsequenterweise hat die GmbH allerdings auch ihr Welteinkommen in Österreich zu versteuern. Die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung ist somit für die spätere Veranlagung der Gesellschaft evident zu halten. Sollte die GmbH die der Ansässigkeitsbescheinigung zugrunde liegenden Einkünfte im

Rahmen der Steuererklärung nicht erfassen, so könnte dies, ungeachtet der Frage, ob Österreich für die ausländischen Einkünfte besteuierungsberechtigt ist, Anlass zu weiteren Nachforschungen durch das zuständige Finanzamt geben.

Sollten die ausländischen Einkünfte, für die eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt werden soll (siehe Punkt II des Formulars ZS-A, Angaben über die von der Besteuerung zu entlastenden ausländischen Einkünfte), dem österreichischen Steuerpflichtigen nach österreichischem nationalen Recht nicht zuzurechnen sein, zB im Fall einer funktionslosen Briefkastengesellschaft (vgl. zB VwGH 10.12.1997, 93/13/0185), so kann eine Ansässigkeitsbescheinigung für diese Einkünfte nicht erteilt werden.

Hat eine im österreichischen Firmenbuch eingetragene GmbH den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im DBA-Ausland, ist sie als doppelansässige Gesellschaft aufgrund Art. 4 Abs. 3 OECD-MA nur im ausländischen Staat ansässig. Kapitalgesellschaften, die zwar nach nationalem Recht in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens allerdings nicht der Welteinkommensbesteuerung unterliegen, weil sie auf Grund der "tie-breaker"-Regelungen des Abkommens als in einem anderen Vertragsstaat ansässig gelten, verlieren die Abkommensberechtigung in Bezug auf die von Österreich mit Drittstaaten abgeschlossenen Abkommen (vgl. die durch das OECD-Update 2008 neu in den Kommentar zum Musterabkommen eingefügte Rz 8.2 zu Art. 4.). Die Annahme einer doppelten Abkommensberechtigung von doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften kann daher nicht mehr aufrechterhalten werden (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> I Z 1, Rz 15a). Einer doppelansässigen Gesellschaft, deren Ansässigkeit aufgrund eines DBAs im Ausland gelegen ist, wäre daher die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zu versagen. Erforderlichenfalls wäre über die Versagung durch Bescheid abzusprechen. Sollten erhebliche Zweifel an der Ansässigkeit in Österreich bestehen, könnte diese Frage noch vor Erlassung eines Bescheides im Wege eines Verständigungsverfahrens geklärt werden. Weiters könnte die Verweigerung der Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung dem betroffenen DBA-Partnerstaat im Wege einer Spontaninformation mitgeteilt werden.

## **Sachverhalt B**

Gruppenmitglieder ersuchen um Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen.

## **Fragestellung**

Stellt das Finanzamt, bei dem die gesamte Gruppe aufliegt, die Ansässigkeitsbescheinigung auch für jenes Gruppenmitglied aus, das seinen Sitz nicht im Bereich des Träger-FA hat?

## **Lösung**

Im Anwendungsbereich des AVOG 1974 bestimmt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuständigkeit bei der Besteuerung von Körperschaften in einer Unternehmensgruppe sowie ergänzende Regelungen zum Übergang der sachlichen Zuständigkeit, BGBl. II Nr. 50/2005, in § 3 Abs. 1, dass "für die Erhebung der Abgaben im Sinne des § 8 Abs. 1 Z 1 bis 6 des AVOG aller in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften jenes Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis zuständig ist, in dessen Amtsbereich sich der Sitz des Gruppenträgers oder bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger der Sitz des Hauptbeteiligten befindet, bei zwei Hauptbeteiligten ist der Sitz des von der Beteiligungsgemeinschaft zum Hauptbeteiligten bestimmten Beteiligten maßgeblich." Die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung kann in der Folge als eine "mit der Erhebung der Abgaben" zusammenhängende Tätigkeit gesehen werden, weshalb die Zuständigkeit zur Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung nur vom gemäß Art. 3 Abs. 1 der VO zuständigen Finanzamt zu erfolgen hat.

Zur Neufassung des AVOG 2010 wurde ebenfalls eine entsprechende Verordnung zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 – DV) erlassen (BGBl. II Nr. 165/2010). § 5 Abs. 2 der neuen Verordnung sieht vor, dass alle Amtshandlungen im Zusammenhang mit der Erhebung der in § 5 Abs. 1 aufgezählten Abgaben von Körperschaften, die Teile einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 des KStG 1988 sind, nur einem Finanzamt obliegen. Gemäß § 5 Abs. 3 ist entsprechend den dort näher angeführten Voraussetzungen für alle Körperschaften, die Teil dieser Unternehmensgruppe sind, das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis örtlich zuständig, in dessen Amtsbereich sich der Sitz der den Gruppenantrag stellenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, also des Gruppenträgers, befindet. Sollte der Gruppenträger lediglich beschränkt steuerpflichtig sein, so gilt gemäß § 5 Abs. 4 das Finanzamt als zuständig, in dessen Amtsbereich sich jene im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft befindet, der die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern zuzurechnen ist.

# **Ausschüttungen an Schweizer Muttergesellschaften**

## **Bezug habende Norm**

Art. 10 DBA-Schweiz, Art. 15 Zinsabkommen-Schweiz, Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG, § 94a EStG 1988

## **Sachverhalt**

Eine inländische Tochtergesellschaft schüttet Dividenden an die Schweizer Muttergesellschaft aus. Die Beteiligungshöhe beträgt zwischen 10% und 20%.

## **Fragestellung**

Betreffend die Entlastung von Dividenden bei Ausschüttungen der inländischen Tochtergesellschaft an die ausländische (Schweizer) Muttergesellschaft stellen die inländischen, zwischenstaatlichen und supranationalen Rechtsnormen auf unterschiedliche Mindest-Beteiligungshöhen ab:

- Art. 10 DBA-Schweiz: 20%
- Art. 15 Zinsabkommen-Schweiz: 25%
- Mutter-Tochter-Richtlinie: 10% (ab 2009)
- § 94a EStG 1988: 10%.

Gilt die in EAS 2956 und EAS 2976 zum Ausdruck gebrachte Sichtweise, wonach die Rückerstattung der bei einer Ausschüttung der inländischen Tochtergesellschaft an die liechtensteinische Muttergesellschaft einbehaltenen Quellensteuer (gemäß DBA auf 15% reduzierte KEST) aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (unter sinngemäßer Anwendung des § 94a EStG 1988) wegen der fehlenden Amtshilfebereitschaft Liechtensteins unzulässig ist, auch bei einer Ausschüttung an eine Schweizer Muttergesellschaft?

Ist somit im Hinblick darauf, dass im Art. 15 Zinsabkommen-Schweiz auf eine Beteiligungshöhe von 25% (und nicht auf die 10% laut Mutter-Tochter-Richtlinie) abgestellt wird, bei einer Beteiligungshöhe von 20% oder darunter eine Quellensteuer-Entlastung (Rückerstattung der DBA-Quellensteuer von 15%) grundsätzlich unzulässig?

## Lösung

Die Anwendung von § 94a EStG 1988 setzt ua. voraus, dass es sich bei der Muttergesellschaft um eine ausländische Gesellschaft handelt, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der RL Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ("Mutter-Tochter-Richtlinie") erfüllt. Da die Schweiz kein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist, kommt die Anwendung von § 94a EStG 1988 auf Gewinnausschüttungen einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre schweizerische Muttergesellschaft nicht in Betracht. Die aus § 94a EStG 1988 abzuleitende Quellensteuerbefreiung in Österreich kann daher auf europarechtlicher Ebene nur im Wege des sog. Zinsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft vom 26. Oktober 2004, ABl. Nr. L 385/2004, 0030-0049, abgeleitet werden. Art. 15 dieses Abkommens sieht hinsichtlich der Steuerfreistellungsverpflichtung im Quellenstaat eine mindestens zwei Jahre gehaltene direkte Beteiligung der Muttergesellschaft im Ausmaß von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft vor. Demgegenüber sieht das DBA-Schweiz idF des Abänderungsprotokolls BGBl. III Nr. 204/2001, mit Wirkung ab 1. Jänner 2000 in Art. 10 Abs. 2 eine Steuerbefreiung im Quellenstaat bereits ab einer Mindestbeteiligung von 20% ohne Mindestbehaltefristen vor.

Hinsichtlich des Konkurrenzverhältnisses zwischen dem Zinsabkommen und dem DBA sieht Art. 15 Abs. 3 des Zinsabkommens den Vorrang bestehender DBA zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Zinsabkommens (das ist der 1. Juli 2005) eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorgesehen haben, vor. Im Fall einer bloß 20-prozentigen Kapitalbeteiligung erweist sich das DBA als günstigere Rechtsgrundlage zur steuerlichen Entlastung im Quellenstaat, sodass dieses gegenüber dem Zinsabkommen vorrangig zur Anwendung kommen kann. Die Vorrangstellung des DBA wird auch in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen zwar das Beteiligungserfordernis von 25% iSd Zinsabkommens erfüllt ist, nicht hingegen die zweijährige Mindestbeholdedauer.

Die Überlegungen, ob sich bei einem Beteiligungsausmaß zwischen 10% und 20% allenfalls eine Verpflichtung zur KEST-Entlastung aus dem Titel der Diskriminierung gegenüber vergleichbaren inländischen Dividendenausschüttungen unter Bezugnahme auf die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen

Union, vormals Art. 43 EGV) ergeben könnte, gehen bei der Schweiz mangels deren Zugehörigkeit zur EU bzw. zum EWR ins Leere.

Die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV (vormals Art. 56 EGV) dürfte auf Dividenden aus Direktinvestitionen, die an in Drittstaaten ansässige Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, nach der Stillstandsklausel gemäß Art. 64 AEUV nicht anwendbar sein, da derartige Dividenden zum 31. Dezember 1993 bereits der KEST unterlegen sind (vgl. EAS 2880 vom 4. September 2007 zum umgekehrten Fall von aus der Schweiz stammenden Beteiligungserträgen).

Dividendenausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Muttergesellschaften, die einer Beteiligung von weniger als 10% zugrunde liegen und in der Folge nicht als Direktinvestitionen iSd Stillstandsklausel gemäß Art. 64 AEUV anzusehen sind, sind nicht mit Dividendenausschüttungen innerhalb der EU oder innerhalb des EWR vergleichbar, wodurch eine differenzierende Behandlung von Portfoliodividenden keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt. Im Übrigen kommt bei der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Zusammenhang mit Drittstaaten den Rechtfertigungsgründen eine andere Bedeutung zu als im Zusammenhang mit EU/EWR-Staaten (siehe zB EuGH 18.12.2007, C-101/05, "A"; EuGH 12.12.2006, C-446/04, FII Group Litigation; EuGH 11.6.2009, C-521/07, Kommission/Niederlande), sodass, selbst wenn Vergleichbarkeit gegeben wäre, eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist.

## **Der Arbeitgeberbegriff des Art. 15 DBA-CSSR**

### **Bezug habende Norm**

Art. 15 DBA-CSSR, Art. 15 OECD-MA

### **Sachverhalt**

Ein Arbeitnehmer einer österreichischen Konzerngesellschaft (idF Ö-Co) eines internationalen Konzerns wurde im Jahr 2007 zur Schwestergesellschaft in die Slowakei (idF S-Co) entsandt. Die S-Co und die Ö-Co sind Teil eines internationalen Konzerns, aber die österreichische Gesellschaft ist nicht an der slowakischen S-Co beteiligt. Die Personalkosten der österreichischen Gesellschaft werden an die slowakische Gesellschaft weiterverrechnet.

Ö-Co hat einen Jahreslohnzettel übermittelt, aus dem hervorgeht, dass das gesamte Jahreseinkommen in Österreich versteuert wurde. Der Steuerberater beantragt im Rahmen

der Einkommensteuerveranlagung ein Lohnzettelsplitting, da die Kosten von der slowakischen Gesellschaft getragen wurden und die slowakischen Behörden auf die Besteuerung des Einkommens des Steuerpflichtigen bestehen, obwohl der Steuerpflichtige nur 102 Arbeitstage in der Slowakei tätig war.

Das Betriebsstättenfinanzamt weigert sich (zu Recht) unter Verweis auf die Entscheidung des UFSW 22.01.2009, RV/3057-W/08, ein Lohnzettelsplitting vorzunehmen, da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die typischen Arbeitgeberaufgaben weiterhin vom entsendenden österreichischen Unternehmen wahrgenommen werden und der Steuerpflichtige weniger als 183 Tage in der Slowakei war. Ein Nachweis, dass der Steuerpflichtige mehr als 183 Tage in der Slowakei anwesend war, wurde nicht erbracht.

Österreich hat daher, nach österreichischer Rechtsansicht, als Ansässigkeitsstaat auch das Besteuerungsrecht an den Einkünften, die auf die slowakischen Arbeitstage entfallen.

## **Fragestellung**

Da es in diesen Fällen tatsächlich zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte kommt, diese Fälle sehr häufig geworden sind und immer mit Berufungen zu rechnen ist, stellen sich die folgenden Fragen:

- 1) Wie soll das Finanzamt in diesen Fällen vorgehen?
- 2) Macht es einen Unterschied, ob die Personalkosten weiterverrechnet wurden? Wenn ja, wie hoch sollte ein Gewinnaufschlag (Gestellungsvergütung entsprechend den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen) sein?

## **Lösung**

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71; vgl. LStR 2002 Rz 923). Personalentsendungen im internationalen Konzern sind zunächst dahin gehend zu untersuchen, ob das entsendende Unternehmen weiterhin als Arbeitgeber iSd LStR 2002 Rz 923 zu werten ist oder nicht. Dabei ist maßgeblich, wer die entsprechenden Funktionen des Arbeitgebers ausübt. Aus österreichischer Sicht wird bei Beurteilung, wem im Fall von Arbeitsgestellungsverhältnissen die typischen Arbeitgeberfunktionen zufallen, vor Allem auf folgende Umstände Bedacht zu nehmen sein (vgl. LStR 2002 Rz 924):



- Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?
- Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?
- Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?
- Wem gegenüber erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- Wer entscheidet über das Urlaubsausmaß?
- Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?
- Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?
- Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag - gegebenenfalls gerichtlich - auszutragen?
- Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

Die vom Verwaltungsgerichtshof als entscheidend heraus gestellte Annahme, dass derjenige, der den Lohnaufwand trägt, auch als der Arbeitgeber anzusehen ist (VwGH 19.04.1988, 85/14/0145), hat großes Gewicht. Allerdings ist nach Auffassung des BMF zu beachten, dass es hierbei um die Tragung des Lohnaufwands im eigentlichen Sinn gehen muss, nicht aber um die Tragung der Arbeitskräftegestellungsvergütung, in die der Arbeitskräftegesteller – bei fremdüblicher Kalkulation – üblicher Weise seinen Lohnaufwand auf den Gestellungsnehmer überwälzen wird. Andernfalls wäre wohl der Gestellungsnehmer in allen Fällen der Arbeitskräftegestellung als Arbeitgeber zu betrachten, was der Judikatur des VwGH klar widerspräche (vgl. auch Erlass des BMF vom 16. Feber 1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖF Nr. 70/1998) betr. internationale Personalentsendung).

Steht die Arbeitgebereigenschaft des entsendenden Unternehmens fest, dann bedarf es der weiteren Abgrenzung, ob der Fall einer Arbeitskräftegestellung oder der Fall einer Assistenzleistung vorliegt. Im erstgenannten Fall erbringt das entsendende Unternehmen eine bloße Duldungsleistung (Überlassung des Dienstnehmers), im zweiten Fall hingegen eine Aktivleistung (zB Unterstützung der Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation). Im Fall der Assistenzleistung könnten jene Räumlichkeiten, die die

aufnehmende Gesellschaft der leistenden Gesellschaft zur Verfügung stellt, in der Regel zur Begründung einer Betriebstätte iSd jeweiligen DBA führen.

Sowohl im Fall der Arbeitskräftegestellung wie auch im Fall der Assistenzleistung im Konzernverbund müssen die konzernintern erbrachten Leistungen fremdüblich abgegolten werden. Der Ansatz eines Gewinnaufschlages kann unterbleiben, wenn die Gestellungs- oder Assistenzleistung nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zählt (Z 7.34 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, AÖF Nr. 122/1995).

Sollten die Arbeitgeberfunktionen hingegen vom aufnehmenden Unternehmen ausgeübt werden, könnte – allenfalls auch abweichend von der jeweiligen zivilrechtlichen Gestaltung – das ausländische aufnehmende Konzernunternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen werden.

Daraus ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen aus der Sicht des innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Steuerrechts:

**a) Inländisches entsendendes Konzernunternehmen bleibt Arbeitgeber, keine "Assistenzleistung" gegenüber der aufnehmenden ausländischen Konzerngesellschaft (Arbeitskräftegestellung im Sinne einer bloßen "Duldungsleistung")**

Das inländische Unternehmen hat die lohnsteuerlichen Verpflichtungen auch hinsichtlich jener Lohnbestandteile wahrzunehmen, die auf die im Ausland ausgeübten Tätigkeiten entfallen. Aus zwischenstaatlicher Sicht ist gemäß der dem Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Zuteilungsnorm des jeweiligen DBA zu prüfen, wie lange der Auslandsaufenthalt des inländischen Arbeitnehmers im Ausland beträgt. Bei einem länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahrs oder innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums (je nach Abkommensrechtslage) dauernden Auslandsaufenthalt geht das Besteuerungsrecht an den Löhnen dieses Arbeitnehmers, und zwar auch für die ersten sechs Monate des Auslandsaufenthalts, auf den Tätigkeitsstaat über. In Österreich wäre sodann die Doppelbesteuerung – je nach Abkommensrechtslage – entweder im Weg der Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt oder der Steueranrechnung zu vermeiden.

**b) Inländisches entsendendes Konzernunternehmen bleibt zwar Arbeitgeber, erbringt jedoch eine "Assistenzleistung" gegenüber der aufnehmenden**

### **ausländischen Konzerngesellschaft (zB Unterstützung der ausländischen Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation)**

In diesem Fall ist aus zwischenstaatlicher Sicht insb. zu prüfen, ob für das inländische Konzernunternehmen in den Räumlichkeiten der aufnehmenden ausländischen Konzerngesellschaft eine Betriebsstätte iSd jeweiligen DBA begründet wird. Ist dies der Fall, geht das Besteuerungsrecht an den für die Auslandstätigkeit gezahlten Löhnen des entsandten Arbeitnehmers bei entsprechender Integration des inländischen Arbeitnehmers in die ausländische Betriebsstätte seines Arbeitgebers zur Gänze auf den ausländischen Staat über. In Österreich ist Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt oder Steueranrechnung – je nach Abkommensrechtslage – zu gewähren. Auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die österreichische Konzerngesellschaft im ausländischen Staat wird in diesem Zusammenhang nicht näher eingegangen.

### **c) Begründung eines zweiten Dienstverhältnisses gegenüber dem ausländischen (aufnehmenden) Konzernunternehmen**

Ist aus österreichischer Sicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anzuerkennen, dass aufgrund der Prüfung der typischen Arbeitgeberfunktionen die Arbeitgeberberei genschaft hinsichtlich der Auslandsentsendung nicht von der inländischen, sondern von der ausländischen Konzerngesellschaft ausgeübt wird, so unterliegen lediglich jene Bezüge, die vom inländischen Arbeitgeber für die im Inland ausgeübten Tätigkeiten gezahlt werden, dem österreichischen Besteuerungsanspruch. Jene Bezugsteile, die vom ausländischen Arbeitgeber für im Ausland ausgeübte Tätigkeiten gezahlt werden, unterliegen dem Besteuerungsanspruch des Tätigkeitsstaats, und zwar auch dann, wenn diese Bezüge formal vom inländischen Arbeitgeber ausbezahlt werden sollten.

Der in der 183-Tage-Klausel des Artikels 15 Abs. 2 DBA-Slowakei (das ist das Abkommen mit der ehemaligen CSSR vom 7. März 1978, BGBl. Nr. 34/1979) verwendete Begriff "Arbeitgeber" ist so wie im OECD-MA im DBA nicht näher definiert. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD wird keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt, sondern es soll auf der Grundlage von Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens das nationale Steuerrecht für die Beurteilung der Arbeitgeberberei genschaft maßgebend sein.

Wird daher ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer einer österreichischen Gesellschaft aufgrund eines Arbeitsgestellungsvertrages zu einer konzernzugehörigen Gesellschaft in die

Slowakei entsandt, so wird aus österreichischer Sicht idR davon auszugehen sein, dass der Arbeitgeber weiterhin die inländische Konzerngesellschaft als "Arbeitskräftegestellerin" bleibt. Sollte hingegen das innerstaatliche slowakische Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der österr. Rechtslage abweichen und im Fall einer Arbeitskräftegestellung immer den Gestellungsnehmer als "wirtschaftlichen Arbeitgeber" werten, dann würde in diesem Fall durch Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens ein Qualifikationskonflikt ausgelöst, weil die Slowakei Artikel 15 Abs. 1, Österreich hingegen Artikel 15 Abs. 2 (entspricht Art. 15 Abs. 1 bzw. Abs. 2 des OECD-MA) des DBA-Slowakei anwendet. In diesem Fall würde sich daher aufgrund von Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA-Slowakei für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zu einer korrespondierenden Steuerfreistellung ergeben.

Die Behandlung des Gestellungsnehmers als wirtschaftlichen Arbeitgeber erscheint allerdings nur dann europarechtskonform, wenn hierdurch keine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedstaaten herbeigeführt wird und daher in gleicher Weise bei slowakischen Arbeitskräftegestellern vorgegangen wird (vgl. sinngemäß die zum DBA-Tschechien ergangene EAS 3108).

Die in EAS 3108 aufgezeigte Lösung des Besteuerungskonflikts kann – wie alle entsprechend dem OECD-Kommentar zu Art. 23 OECD-MA unter sinngemäßer Übernahme der Erkenntnisse des OECD-Partnership Reports geregelten Lösungsansätze – ohne vorherige Führung eines Verständigungsverfahrens umgesetzt werden. Dies setzt jedoch voraus, dass die in EAS 3108 dargestellten rechtlichen Voraussetzungen tatsächlich vorliegen. Solange über das Vorliegen dieser Voraussetzungen noch Unklarheit besteht, empfiehlt sich die Klärung der Frage der Abkommensinterpretation in Bezug auf den Begriff des "Arbeitgebers" im gegebenen Zusammenhang im Weg eines Verständigungsverfahrens. Während der Dauer eines solchen Verfahrens ist das BMF zur temporären Steuerentlastung im Weg des § 48 BAO bereit. Im Rahmen einer allfälligen Verständigungsverbarung könnte im Verhältnis zum betroffenen Staat auf bilateraler Ebene gegebenenfalls auch eine vertragsautonome Auslegung dieses Begriffs herbeigeführt werden.

## **Die Besteuerung von Piloten bei Personalleasing**

### **Bezug habende Norm**

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA, Art. 15 Abs. 3 DBA-Griechenland

## Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Pilot ist Dienstnehmer einer Personalleasinggesellschaft auf der Isle of Man. Er wird an eine griechische Fluglinie verleast, bei der er im internationalen Flugverkehr eingesetzt wird.

## Fragestellung

Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht?

## Lösung

In EAS 2800 wurde seitens des BMF zu einem in Bezug auf die Form des Arbeitsverhältnisses vergleichbaren Fall eines in Deutschland ansässigen und von einem deutschen Luftfahrtunternehmen an ein österreichisches Luftfahrtunternehmen zur Arbeitsausübung überlassenen Piloten folgende Rechtsansicht vertreten:

*"Wird von einem deutschen Luftfahrtunternehmen ein in Deutschland ansässiger Pilot einem österreichischen Luftfahrtunternehmen im Rahmen eines steuerlich anerkannten Arbeitsgestellungsverhältnisses überlassen, dann findet die Steuerzuteilungsregel des Artikels 15 Abs. 5 DBA-Deutschland auf die vom deutschen Arbeitgeber gezahlten Bezüge ungeachtet des Umstandes Anwendung, dass das österreichische Luftfahrtunternehmen nicht die Arbeitgebereigenschaft besitzt. Das Besteuerungsrecht an den von Artikel 15 Abs. 5 erfassten Pilotengehältern steht daher Österreich zu, weil sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens, das das Flugzeug im internationalen Verkehr betreibt, in Österreich befindet."*

Der vorliegende Fall unterscheidet sich von jenem der EAS 2800 hauptsächlich darin, dass es sich bei dem verleasten Piloten um eine in Österreich ansässige und somit unbeschränkt steuerpflichtige Person handelt und dass andererseits die Verleasung an eine ausländische Flugverkehrsgesellschaft erfolgt. Ebenso wie in EAS 2800 jedoch sinngemäß ausgeführt, kann auch im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass Art. 15 Abs. 3 DBA-Griechenland auf die vom Arbeitgeber des Piloten (der auf der Isle of Man ansässigen Personalleasinggesellschaft) gezahlten Bezüge des Piloten ungeachtet des Umstandes Anwendung findet, dass das griechische Luftfahrtunternehmen nicht die Arbeitgebereigenschaft besitzt. Das Besteuerungsrecht an den von Art. 15 Abs. 3 erfassten Pilotengehältern steht daher Griechenland zu, weil sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens, das das Flugzeug im internationalen Verkehr betreibt, in Griechenland befindet.

# **Arbeitskräftegestellung im DBA-Deutschland**

## **Bezug habende Norm**

Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland

## **Sachverhalt**

Eine in Österreich ansässige Person betreibt über ihren in Deutschland situierten Betrieb die Gestellung von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern nach Österreich. Die österreichischen Beschäftigten sind im Bau- und Baunebengewerbe angesiedelt. Das gestellte Personal wird (nachweislich) in Deutschland zur (geringen) Lohnsteuer herangezogen. Das Personal wird jeweils kurzfristig (unter 183 Tage) in Österreich eingesetzt.

## **Fragestellung**

Grundsätzlich würde die Monteursklausel aufgrund der Ansässigkeit des Arbeitgebers in Österreich (= Tätigkeitsstaat) nicht greifen und es fiel die Steuerhoheit ab dem 1. Tag dem Tätigkeitsstaat zu. Im DBA-D existiert allerdings die Klausel des Art. 15 Abs 3, derzufolge die Ansässigkeit des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat bei kurzfristigen Arbeitnehmerüberlassungen das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der Arbeitnehmer unberührt lässt. Deckt diese Klausel den ggst. Sachverhalt ab?

## **Lösung**

Ein von einer in Österreich ansässigen Person in Deutschland betriebenes Unternehmen gilt aufgrund der Unternehmensdefinition gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA-D, BGBl. III Nr. 18/2002, für Zwecke der Anwendung des DBA-Deutschland als in Österreich ansässiges Unternehmen, ohne dass es einer näheren Erforschung der Ansässigkeitsituation des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit bedürfte. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass einer Betriebsstätte eines Unternehmens keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt und für eine Betriebsstätte sonach keine Ansässigkeit im Sinne eines DBA angenommen werden kann.

Werden von diesem Unternehmen in Deutschland ansässige Arbeitnehmer zur Arbeitsausübung bei inländischen Unternehmen (Beschäftigten) gestellt, so liegt daher kein Fall der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung iSd § 98 Abs. 1 Z 3, 5. Teilstich EstG 1988, vor, mit der Folge, dass die an das Unternehmen von den inländischen Beschäftigten geleistete Gestellungsvergütung nicht dem in § 99 Abs. 1 Z 5 EstG 1988 vorgesehenen Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 20% unterliegt, sondern vielmehr

im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des Gestellungsunternehmens zu erfassen ist. Sind allerdings die für die Gestellungsleistungen erforderlichen Funktionen, einschließlich der dabei anfallenden Risiken, in der in Deutschland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gelegen, so wird das inländische Besteuerungsrecht Österreichs gemäß Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland Österreich insoweit wieder entzogen. Ob dies tatsächlich der Fall ist, wäre im Wege der Sachverhaltsbeurteilung durch das zuständige Finanzamt zu prüfen.

Betreffend die inländische Steuerpflicht der in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer wäre zunächst zu untersuchen, ob diese Personen aus der Sicht des österreichischen Rechts tatsächlich als Arbeitnehmer des Arbeitskräftegebers gelten oder ob allenfalls ein gesondertes Dienstverhältnis im Verhältnis zu den inländischen Beschäftigten besteht (vgl. hierzu die Ausführungen zu Frage 3). Im Falle eines inländischen Arbeitgebers würde Art. 15 Abs. 1 iVm Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland im Allgemeinen das Besteuerungsrecht an den Einkünften der in Deutschland ansässigen und im Inland beschäftigten Personen Österreich zuteilen. Das DBA-Deutschland sieht jedoch – abweichend vom OECD-MA – vor, dass im Fall der Arbeitnehmerüberlassung (ein Begriff, der von Deutschland einseitig lediglich im Sinn von "gewerblicher" Arbeitskräftegestaltung – wie in diesem Fall – verstanden wird) Abs. 2 lit. b des Artikels 15 keine Anwendung findet, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat (hier also in Österreich) insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält. Sonach wäre Österreich nur dann besteuernsberechtigt, wenn sich der Empfänger länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Österreich aufhält. Bei unter 183 Tagen in Österreich beschäftigten Personen fiele das Besteuerungsrecht somit Deutschland zu. Die in Art. 15 Abs. 4 conv.cit. vorgesehene "subject-to-tax"-Klausel führt in diesem Fall zu keinem anderen Ergebnis. Da die in Rede stehenden Einkünfte aufgrund des Absatzes 2 wegen Unterschreitung der 183-Tage-Frist nicht in Österreich besteuert werden, führt auch Abs. 4, wonach die Arbeit gemäß der Legaldefinition dieses Absatzes als nicht in Österreich ausgeübt gilt, wieder nur dazu, dass die Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 1 erster Halbsatz conv.cit. ausschließlich dem deutschen Besteuerungsanspruch unterliegen. Gegebenenfalls wird eine Information der deutschen Finanzverwaltung im Wege der Amtshilfe in Form einer Spontanmitteilung vorzunehmen sein.

# **EDV-gestützte Buchführungen deutscher Unternehmer in Österreich**

## **Bezug habende Norm**

§ 146 Abs. 2a deutsche AO

## **Sachverhalt**

Mit dem JStG 2009 wurde in Deutschland die Möglichkeit geschaffen, eine EDV-gestützte Buchführung auf Antrag in andere EU-Staaten und EWR-Staaten mit Amtshilfeabkommen zu verlagern. Voraussetzung ist jedoch die Zustimmung des Staates, in den die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen verlagert werden sollen, zur Durchführung des Zugriffs. Die Zustimmung zur Duldung des Datenzugriffs kann widerrufen werden, dies muss der deutschen Finanzverwaltung jedoch unverzüglich mitgeteilt werden, da ein ab diesem Zeitpunkt durchgeführter Datenzugriff die Verletzung fremder Hoheitsrechte beinhalten würde. § 146 Abs. 2a der deutschen Abgabenordnung (AO) sieht jedoch eine Ausnahmeregelung dahingehend vor, dass die deutsche Finanzverwaltung im Einzelfall auch dann die Verlagerung der Buchführung in einen anderen Staat genehmigen kann, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen teilweise nicht vorliegen, wenn also beispielsweise die Zustimmung der ausländischen Finanzverwaltung nicht beigebracht werden kann.

## **Fragestellung**

Unter welchen Voraussetzungen ist eine Zustimmung iSd § 146 Abs. 2a AO zu erteilen?

## **Lösung**

Eine Zustimmung zur Durchführung eines Zugriffs auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen im Sinn des § 146 Abs. 2a Satz 3 Z 1 AO ist in der österreichischen Rechtsordnung nicht vorgesehen und kann daher nicht erteilt werden. Demgemäß gibt es auch keine für eine derartige Zustimmung zuständige Stelle in Österreich. Es bestehen jedoch keine Bedenken gegen die Daten(rück)übermittlung an den deutschen Unternehmer bzw. an die deutsche Abgabenbehörde in allen drei Fällen des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO (unmittelbarer Datenzugriff, mittelbarer Datenzugriff, Datenträgerüberlassung).



Aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Vermeidung von weiteren Anfragen um Ausstellung einer derartigen "Zustimmungserklärung" wurde vom BMF der deutschen Seite eine auf Art. 26 Abs. 1 DBA-Deutschland gestützte entsprechende Information übermittelt.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2010