

24. Jänner 2011

BMF-010221/0178-IV/4/2011

EAS 3201

OECD-Update 2010 zur kurzfristigen Personalentsendung

In der im Jahr 2010 veröffentlichten Aktualisierung des OECD-Kommentars wurde angesichts bestehender Auslegungsdivergenzen über den Arbeitgeberbegriff der "183-Tage-Klausel" des Artikels 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA entschieden, dass in den Fällen von Aktivleistungen der Leistungsempfänger nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber der leistungserbringenden Dienstnehmer angesehen werden kann, dass sich aber in den Fällen der Arbeitskräfteüberlassung (Passivleistungen) aus dem Abkommen keine Anhaltspunkte für eine Bestimmung des Begriffes "Arbeitgeber" entnehmen lassen. Daher ist in solchen Fällen Art. 3 Abs. 2 des Abkommens anzuwenden und es ist folglich diese Frage nach dem innerstaatlichen Recht der das Abkommen anwendenden Staaten zu entscheiden (Z 8.7 OECD-Kommentar zu Art. 15 OECD-MA).

Da Art. 3 Abs. 2 des Abkommens beiden DBA-Partnerstaaten den Rückgriff auf ihr nationales Recht aufträgt, kann bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten, der aber sodann auf der Grundlage von Artikel 23 des Abkommens auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen ist (vorletzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA).

Dieser Entlastungsmechanismus kann allerdings nur dann wirksam werden, wenn der Ansässigkeitsstaat anerkennt, dass der Quellenstaat den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen hat; andernfalls müsste der Qualifikationskonflikt durch ein Verständigungsverfahren bereinigt werden (letzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA).

Kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht würde in einem EU-Staat vorliegen, wenn dieser infolge einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung unionsrechtlich unzulässiges nationales Recht anwendet (siehe in diesem Sinn BMF-Erlass vom 18.10.2010 zum Salzburger Steuerdialog, BMF-010221/2575-IV/4/2010, betr. Arbeitgeberbegriff des [Art. 15 DBA-CSSR](#)). Ein solcher Rückgriff wird durch Art. 3 Abs. 2 DBA nicht gedeckt.

Bei einer kurzfristigen konzerninternen Mitarbeitergestellung in einen anderen EU-Staat kann die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite daher nur in Anspruch genommen werden, wenn ausreichende Belege über das Vorliegen eines durch Art. 3 Abs. 2 DBA gedeckten Qualifikationskonfliktes vorhanden sind. Ein derartiger Beleg könnte in einer Bestätigung eines im Quellenstaat zur steuerlichen Beratung zugelassenen Wirtschaftstreuhanders oder Anwaltes bestehen, wenn in dieser Bestätigung die betreffende Rechtsgrundlage in deutscher, englischer oder französischer Sprache und im Fall einer anderen Landessprache auch in dieser zitiert ist und ausdrücklich bestätigt wird, dass diese Regelung nicht nur im Fall einer Arbeitskräftegestellung aus Österreich, sondern auch im Fall vergleichbarer landesinterner Arbeitskräftegestellungen zur Anwendung gelangt.

Als Rechtsvorschriften gelten im gegebenen Zusammenhang nicht nur Vorschriften im Gesetzesrang, sondern auch Durchführungsregelungen über die Gesetzesauslegung (zB in der äußeren Form vergleichbar mit LStR 2002 Rz 923, wenn darin der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber bezeichnet ist, oder behördliche Anfragebeantwortungen). Kann als Auslegungsquelle nur die Rechtsprechung des betreffenden Landes angegeben werden, bedarf die Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung auf die Arbeitskräftegestellung aus Österreich einer abgabenbehördlichen Bestätigung, aus der auch die diskriminierungsfreie Anwendung dieser Rechtsprechung hervorgeht.

Können keine ausreichend verlässlichen Belege beschafft werden, wird in Anwendung der "183-Tage-Klausel" die steuerliche Erfassung in Österreich vorzunehmen sein. Im Fall einer nachträglichen Außenprüfung im Ausland kann eine nachträgliche Steuerentlastung in Österreich erwirkt werden, wenn in dem ausländischen Prüfungsverfahren die landesinterne Rechtsgrundlage für die Nichtanerkennung des mit dem österreichischen Arbeitgeber abgeschlossenen Dienstvertrages bekanntgegeben und deren unionsrechtlich diskriminierungsfreie Anwendung bestätigt wird. Bei Bedarf kann diese Frage sodann auch im Wege eines Verständigungsverfahrens noch näher untersucht werden.

Mit Deutschland besteht allerdings im Hinblick auf [Artikel 15 Abs. 3 des DBA-Deutschland](#) eine besondere Abkommensrechtslage.

Bundesministerium für Finanzen, 24. Jänner 2011