

18. Dezember 2008

BMF-010221/3269-IV/4/2008

EAS 3026

Tageslohnsteuertabelle bei DBA-steuerfreien Auslandseinsätzen von Steuerausländern

Werden von einem österreichischen Bohrunternehmen in Deutschland ansässige und in Österreich nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Arbeitskräfte bei Bodenbohrungen laufend wechselnd in Deutschland und in Österreich eingesetzt, dann sind gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Deutschland jene Bezüge, die auf die in Deutschland - oder im Drittland - ausgeübten Arbeiten entfallen, in Österreich von der Besteuerung freizustellen. In diesem Zusammenhang wird auf die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, und das Erfordernis der Beibringung von entsprechend ausgefüllten Vordrucken ZS-QU1 durch die betroffenen Arbeitskräfte hingewiesen, die eine grenzüberschreitend koordinierte steuerliche Erfassung in Österreich und in Deutschland sicherstellen sollen.

Die Frage, nach welcher Berechnungsmethodik die Besteuerung der auf die Österreich-Tätigkeit entfallenden Bezugsteile vorzunehmen ist, wird durch das DBA nicht geregelt und richtet sich daher nach österreichischem Recht. Denn bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist grundsätzlich in 3 Schritten vorzugehen. Zunächst ist die innerstaatliche Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, wie wenn kein DBA bestünde; in einem zweiten Schritt ist sodann in Anwendung des DBA festzustellen, inwieweit die im ersten Schritt ermittelte Besteuerungsgrundlage der österreichischen Besteuerung unterliegt. In einem dritten Schritt ist schließlich die Steuer zu erheben, die auf die in Österreich zu erfassenden Einkünfte entfällt. In diesem dritten Schritt ist - mit Ausnahme der Berücksichtigung des DBA-Diskriminierungsverbotes - wiederum wie bei Schritt 1 ausschließlich nach inländischem Recht vorzugehen (EStR 2000 Rz 33). Nach diesen Grundsätzen ist daher auch die Frage zu beantworten, ob auf den in Österreich zu erfassenden Inlandsteil der Bezüge die Monatslohnsteuertabelle anzuwenden ist oder ob eine tägliche Lohnsteuerberechnung vorzunehmen ist, was der Anwendung eines "Progressionsvorbehaltes" hinsichtlich der auf die steuerfrei zu stellenden Bezüge gleichkäme.

Auf Grund des sogenannten "Verwertungsstatbestandes" unterliegen die **Gesamtbezüge** der deutschen Arbeitskräfte nach inländischem Recht der Besteuerung (Schritt 1), wobei gemäß dem DBA der Auslandsteil der Bezüge - **ohne Progressionsvorbehalt** - aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden ist (Schritt 2). Bei der Erhebung der auf die verbleibende Besteuerungsgrundlage entfallenden Steuer ist sodann ausschließlich nach österreichischem Recht vorzugehen (Schritt 3).

In diesem dritten Schritt ist gemäß § 77 EStG 1988 bei monatlich durchgehender Beschäftigung ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum gegeben, der zur Anwendung der Monatslohnsteuertabelle führt. Aus der vorbeschriebenen Anwendungskonzeption der Doppelbesteuerungsabkommen kann daher nicht abgeleitet werden, dass durch das DBA-Deutschland der Berechnungsmethodik des § 77 EStG 1988 derogiert wird und im gegebenen Fall das österreichische Bohrunternehmen nur deshalb zu einer von § 77 EStG 1988 abweichenden täglichen Lohnsteuerberechnung verpflichtet wird, weil ein Teil der Bezüge in Österreich auf Grund des DBA-Deutschland steuerfrei zu stellen ist.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Dezember 2008