

12. Juni 2014

BMF-010221/0362-VI/8/2014

An

BMF-AV Nr. 102/2014

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Bundesfinanzgericht

Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergeben sich Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

- (1) Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 22. Mai 2013, [2009/13/0031](#), entschieden, dass der Begriff "Arbeitgeber" in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereienschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist.
- (2) Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgeberbereienschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgeberbereienschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts (LStR 2002 Rz 923). Das Erkenntnis gilt ferner nur für echte Fälle einer

Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine "Passivleistung" des entsendenden Unternehmens, nicht hingegen für "Aktivleistungen" wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen. Zur leichteren Unterscheidung der beiden Fallgruppen werden in Anhang 1 vier Beispiele angeführt.

- (3) In Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftiger ("Outbound-Fälle") sind die auf die Auslandsentsendung des Dienstnehmers entfallenden Einkünfte bei Anwendung von Abkommen, die dem Befreiungssystem folgen, im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers grundsätzlich auch dann von der Besteuerung – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen, wenn die Entsendung die 183-Tage-Frist nicht übersteigt. Diese abkommensrechtliche Verpflichtung zur Steuerfreistellung besteht auf Grund der "Methodenartikel" der Abkommen (Art. 23A OECD-MA) allerdings nur dann, wenn auch der Tätigkeitsstaat (Beschäftigterstaat) den Beschäftiger als Arbeitgeber im Sinn der abkommensrechtlichen 183-Tage-Klausel wertet und wenn daher beide Staaten von einer Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat ausgehen. Kann eine steuerliche Erfassung im Beschäftigterstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, ist davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt ist. Erfolgt hingegen im Beschäftigterstaat keine Besteuerung, liegt die (widerlegbare) Vermutung vor, dass die Voraussetzung für die Steuerfreistellung in Österreich nicht erfüllt ist. Die Vermutung könnte beispielsweise dadurch widerlegt werden, dass die ausländische Steuerverwaltung den Beschäftiger zwar korrespondierend zur österreichischen Einstufung als Arbeitgeber im Sinn der 183-Tage-Klausel wertet, dass sich aber in Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechtes keine Steuerleistung ergibt.
- (4) In Besteuerungsfällen mit einem inländischen Beschäftiger ("Inbound-Fälle") wird auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Dieses Besteuerungsrecht an den Einkünften der überlassenen Arbeitskräfte kann durch Option für einen (freiwilligen) Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) wahrgenommen werden, wobei das dabei anzuwendende Verfahren weiterhin unter Einbindung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt

Oberwart entsprechend dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung abzuwickeln ist. Andernfalls ist das inländische Besteuerungsrecht im Wege des Steuerabzuges nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) durch den Beschäftigte wahrzunehmen. In Fällen der konzerninternen Personalüberlassung im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung kann die Entlastung von der Abzugsteuer nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) weiterhin unmittelbar an der Quelle herbeigeführt werden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft oder alternativ der inländische Beschäftigte den freiwilligen Lohnsteuerabzug vornimmt. Findet kein freiwilliger Lohnsteuerabzug statt, kann nur der unter Art. 7 DBA fallende Teil der Gestellungsvergütung (insbesondere Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des ausländischen Konzernunternehmens (Gestellers) aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) ausgeschieden werden.

- (5) Eine Besonderheit besteht im Verhältnis zu Deutschland, da durch [Art. 15 Abs. 3 DBA-D](#) in den Fällen von Arbeitskräfteüberlassungen die Anwendung der 183-Tage-Klausel nicht davon abhängt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Um der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch hier größtmögliche Wirkung zu verschaffen, wird ab sofort der deutschen Auffassung gefolgt, dass sich diese Sondervorschrift nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung im Sinn [des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes](#) bezieht, nicht hingegen auf konzerninterne Personalüberlassungen. Im Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung verbleibt daher im Rahmen der Anwendung des österreichisch-deutschen DBA bei Nichtüberschreiten der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat der grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte. Im Fall der konzerninternen Personalgestellung gilt die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage.
- (6) Aussagen in Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Finanzen (Richtlinien, Erlässe, Protokolle, Kundmachungen, EAS-Auskünfte), die noch auf der Gleichbehandlung der Arbeitgebereigenschaft nach österreichischem innerstaatlichen Recht und Abkommensrecht beruhen und damit der in diesem Erlass wiedergegebenen und interpretierten Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen, sind

überholt und nicht mehr anzuwenden. Dies gilt nach Herstellung des Einvernehmens mit der Schweiz auch für Z 6 des Erlasses des BMF vom 18. Jänner 2000, 04 4282/3-IV/4/00, AÖF Nr. 34/2000.

- (7) Nachstehende EAS sind zur Gänze unanwendbar geworden: EAS 476, EAS 495, EAS 567, EAS 801, EAS 969, EAS 1111, EAS 1140, EAS 1242, EAS 1314, EAS 1483, EAS 1532, EAS 1597, EAS 1838, EAS 1864, EAS 1908, EAS 1923, EAS 1934, EAS 2010, EAS 2029, EAS 2032, EAS 2069, EAS 2078, EAS 2084, EAS 2171, EAS 2463, EAS 2890, EAS 3096, EAS 3108, EAS 3201, EAS 3206, EAS 3271, EAS 3284, EAS 3305, EAS 3313.
- (8) Der Erlass des BMF vom 16. Februar 1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖF Nr. 70/1998, sowie die Erlässe des BMF vom 18. Oktober 2010 zum Salzburger Steuerdialog 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, AÖF Nr. 208/2010 idF AÖF Nr. 71/2011, betreffend den Arbeitgeberbegriff des [Art. 15 DBA-CSSR](#), und vom 18. Oktober 2012 zum Salzburger Steuerdialog 2012, BMF-010221/0627-IV/4/2012, AÖF Nr. 234/2012, betreffend die Umsetzung des OECD-Update zur kurzfristigen Personalentsendung werden aufgehoben.
- (9) Im Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, werden dem letzten Satz des Abs. 29 unter Beifügung eines Beistrichs die Worte angefügt: „wenn durch die entsendende ausländische Konzerngesellschaft ein freiwilliger Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) durchgeführt wurde“. Weiters entfällt der vorletzte Satz des Abs. 30. Das dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, als Anhang beigefügte Informationsblatt wird durch das diesem Erlass als Anhang 2 beigefügte Informationsblatt ersetzt.
- (10) Dieser Erlass ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. Vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gemäß Abs. 30 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, erteilte Freistellungsbescheide bleiben unberührt. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung

der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.

Anhang 1

Beispiele betreffend „Aktivleistungen“

Beispiel a)

Die in Staat A ansässige Gesellschaft Aco schließt mit der in B ansässigen Bco einen Vertrag über Personalschulung ab. Aco ist eine auf Softwareschulung spezialisierte Gesellschaft. Aco entsendet kurzfristig einen in A ansässigen Arbeitnehmer zur Durchführung von Personalschulungen an Bco. Da die von diesem Arbeitnehmer für Bco erbrachten Leistungen einen integralen Teil der aktiven Geschäftstätigkeit von Aco darstellen, ist Aco auch für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen.

Beispiel b)

Die in Staat C ansässige Gesellschaft Cco ist Muttergesellschaft eines internationalen Konzerns, dem u.a. die in Staat D ansässige Dco angehört. Cco hat eine weltweite Marketingstrategie für die Produkte des Konzerns entwickelt. Cco entsendet für vier Monate einen Arbeitnehmer an den Hauptsitz von Dco, der Dco in Bezug auf ihre Marketingstrategie beraten und sicherstellen soll, dass Dco's Kommunikationsabteilung die von Cco entwickelte Strategie versteht und diese im Einklang mit der weltweiten Marketingstrategie auch umsetzt. Wie in Beispiel a) sind die vom Arbeitnehmer erbrachten Leistungen auch hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Cco, sodass Cco auch hier für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen ist.

Beispiele betreffend „Passivleistungen“

Beispiel c)

Ein multinationaler Konzern besitzt und betreibt weltweit Hotels durch in verschiedenen Staaten ansässige Tochtergesellschaften. Die in Staat E ansässige Tochtergesellschaft Eco entsendet für fünf Monate einen in Staat E ansässigen Arbeitnehmer zu der in Staat F ansässigen Schwestergesellschaft Fco. Diese betreibt in Staat F ein Hotel und verfügt vorübergehend über einen Personalengpass hinsichtlich fremdsprachlich geschulter Angestellter. Fco übernimmt die Fahrtkosten des Arbeitnehmers und zahlt an Eco für die Zurverfügungstellung deren Arbeitnehmers eine Vergütung, welche die Lohnkosten und Sozialversicherungsbeiträge und sonstigen Vergütungen umfasst. Der Arbeitnehmer arbeitet in der Rezeption des von Fco im Staat F betriebenen Hotels. Seine Leistungen stellen einen integralen Teil der Geschäftstätigkeit von Fco dar. Damit beschränkt sich die Leistung von Eco auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Fco. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes ist daher für

Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 Fco als Arbeitgeberin anzusehen, ungeachtet des Umstandes, dass Eco weiterhin formal Arbeitgeberin ist.

Beispiel d)

Die in I ansässige Gesellschaft Ico erbringt Ingenieursleistungen und beschäftigt mehrere Ingenieure als Vollzeitdienstnehmer. Die in Staat J ansässige Gesellschaft Jco ist ebenfalls in Ingenieursleistungen spezialisiert, benötigt aber zur Überbrückung eines vorübergehenden Personalengpasses für die Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur. Zu diesem Zweck stellt Ico einen ihrer Arbeitnehmer für fünf Monate der Jco zur Verfügung. Die Lohnkosten samt Gewinnaufschlag werden von Jco übernommen. Der Arbeitnehmer unterliegt der Aufsicht durch Jco. Obwohl beide Gesellschaften dieselbe Geschäftstätigkeit ausüben, werden die vom Arbeitnehmer erbrachten Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmenssphäre von Jco erbracht. Auch hier beschränkt sich die Leistung von Ico auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Jco. Für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 ist daher Jco als Arbeitgeberin anzusehen.

Anhang 2

Informationsblatt

betreffend die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei der internationalen Arbeitskräftegestellung durch ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen

(Stand 1. Juni 2014)

Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) unterliegen Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen einem Steuerabzug; dieser Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte ab, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind ([§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988](#)). Nach Maßgabe jenes Artikels des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens, der Artikel 7 des OECD-Musterabkommens entspricht, ist das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen wohl berechtigt, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugsteuer zu begehren; dies aber nur dann, wenn die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sichergestellt ist. Denn Artikel 7 kann nicht so ausgelegt werden, dass dadurch Österreich die Berechtigung verliert, die in der Arbeitsgestellungsvergütung enthaltenen Arbeitslöhne zu besteuern.

Die abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung oder durch Steuerbefreiung herbeigeführt werden.

A. Steuerrückzahlung

Eine Steuerrückzahlung kann unter Verwendung der Vordrucke ZS-RD1 (deutsche Version) oder ZS-RE1 (englische Version) unter Anschluss der Beilage C beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragt werden. Siehe auch den Basiserlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, AÖF Nr. 63/2002.

Eine Rückzahlung der gesamten Steuerabzugsbeträge setzt den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitslöhne voraus.

Die Nachweisführung könnte durch eine listenmäßige Darstellung erfolgen, aus der sich Nachstehendes ergibt:

a) Informationen über den Steuerabzug, dessen Rückzahlung beantragt wurde

- Name, Firmenname und Anschrift der österreichischen Beschäftiger (einschließlich UID-Nr.);
- Höhe des von den einzelnen Beschäftigern vorgenommenen Steuerabzuges, dessen Rückzahlung beantragt wird (samt Belegen);

b) in Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer

- Name und Anschrift der Arbeitnehmer, für die in Österreich Steuerpflicht besteht;
- Nachweis ihrer lohnsteuerlichen Erfassung in Österreich.

Sollten alternative Nachweisführungen angeboten werden, die in vereinfachter Form die Berechtigung für die Steuerrückzahlung dokumentieren, wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bereit, darüber in Verhandlungen einzutreten. Die Berechtigung der Rückzahlung muss aber jedenfalls davon abhängig gemacht werden, dass die steuerliche Erfassung der Arbeitslöhne der überlassenen Arbeitskräfte gewährleistet ist.

B. Steuerbefreiung

Gemäß [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle (Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges) zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Beschäftiger für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Befreiungsanträge können formlos beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden.

Verdacht auf Umgehungsgestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Vergleich der Höhe der Arbeitskräftegestellungsvergütungen mit der Höhe der Lohnzahlungen erkennen lässt, dass ein ungewöhnlicher Gewinnabfluss in das Ausland vorliegt, oder wenn Anhaltspunkte bestehen, dass im Ausland lediglich eine Scheinkapitalgesellschaft (Briefkastengesellschaft) existiert. Weiters ist auf der Grundlage der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 924 zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Arbeitgeberfunktionen möglicherweise nicht vom ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, sondern von den österreichischen Beschäftigern wahrgenommen werden, sodass die Funktion des ausländischen Unternehmens lediglich in einer bloßen Arbeitskräftevermittlung besteht.

Die Zulässigkeit der unmittelbaren DBA-Anwendung durch Steuerfreistellung ist jedenfalls mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Hierzu muss vorweg das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ein Finanzamt auswählen, das bereit ist, die lohnsteuerliche Überwachung zu übernehmen. Die Erteilung einer Steuernummer ("Signal L") durch das Finanzamt an das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ist ein Indiz dafür, dass die lohnsteuerliche Überwachung der aus dem Ausland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist.

Sobald das antragstellende ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart darüber informiert hat, welches Amt die Überwachung der Lohnsteuererhebung übernimmt, kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Zusammenarbeit mit dem für die Lohnsteuererhebung zuständigen Finanzamt über den Antrag auf Steuerbefreiung entscheiden.

Eine positive Antragserledigung kann nur im Einvernehmen mit dem Antragsteller ergehen, wobei dieses Einvernehmen durch Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes dokumentiert werden muss.

Um den Beschäftigten (den Kunden) des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens die Berechtigung zur Unterlassung des Steuerabzuges zu vermitteln, ist es notwendig, dass ihnen vom Arbeitskräfteüberlasser zeitgerecht Kopien des Befreiungsbescheides übermittelt werden.

C. Muster eines Befreiungsbescheides

B e s c h e i d

Über Ihren Antrag vom, Zeichen, wird auf Grund des § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006, festgestellt, dass für Arbeitsgestellungsvergütungen, die in der Zeit vom bis bezogen werden, die verordnungsgemäßen Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle vorliegen.

Es wird damit die Auflage verbunden, für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt wahrzunehmen.

Beschäftigte, denen eine Kopie dieses Bescheides vorliegt, sind nach Maßgabe dieses Bescheides und der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen von der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 befreit.

Der zeitliche Anwendungsbereich dieses Bescheides kann verlängert werden, wenn in den entscheidungswesentlichen Voraussetzungen keine entgegenstehenden Veränderungen eintreten.

Begründung:

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Die Zulässigkeit der Quellenentlastung war mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Das Finanzamt hat die Zuständigkeit für die Überwachung der Lohnsteuerabfuhr übernommen.

Rechtsmittelbelehrung:

Infolge Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes ist die Einbringung einer Berufung gegen diesen Bescheid unzulässig.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Juni 2014