

9. März 2012

BMF-010221/0159-IV/4/2012

EAS 3271

Umsetzung des OECD-Update 2010 zur kurzfristigen Personalentsendung

EAS 3201 hat sich mit der im Jahr 2010 veröffentlichten Aktualisierung des OECD-Kommentars befasst, derzufolge angesichts bestehender Auslegungsdivergenzen über den Arbeitgeberbegriff in der "183-Tage-Klausel" des Artikels 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA 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), wobei sodann der Ansässigkeitsstaat der entsandten Arbeitskräfte gemäß Art. 23 die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung zu tragen hat.

EAS 3201 weist darauf hin, dass eine Steuerfreistellung auf österreichischer Seite nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn ausreichende Belege über das Vorliegen eines durch Art. 3 Abs. 2 gedeckten Qualifikationskonfliktes vorhanden sind. Dazu gehört:

- Eine Bestätigung eines **im Quellenstaat** zur steuerlichen Beratung zugelassenen **Wirtschaftstreuhänders oder Anwaltes**.
- In dieser Bestätigung muss die **ausländische Rechtsgrundlage** (Gesetz und gegebenenfalls eine das Gesetz entsprechend auslegende veröffentlichte Verwaltungsanweisung) zitiert werden, aus der sich ergibt, dass im Fall einer Arbeitskräftegestellung nicht der Arbeitskräfteüberlasser, sondern der Gestellungsnehmer für steuerliche Belange als Arbeitgeber angesehen wird. Diese Zitierung muss in der Landessprache und gegebenenfalls in Übersetzung (Deutsch, Englisch, oder Französisch) erfolgen. Eine bloße Erklärung, dass im Fall von Arbeitskräftegestellungsverträgen gemäß dem Gesetz eine Besteuerung vorgenommen werden muss, ist unzureichend. Denn der Bestätigungsgegenstand betrifft die Frage, nach welcher Gesetzesbestimmung des DBA-

Partnerstaates der **Gestellungsnehmer als Arbeitgeber** gewertet werden muss. Nach österreichischer Gesetzeslage ([§ 47 EStG 1988](#) iVm der Auslegung durch LStR 2002 Rz 923) ist der Arbeitskräfteüberlasser der steuerliche Arbeitgeber und es wird daher die korrespondierende gegenteilige Gesetzesnorm im DBA-Partnerstaat benötigt. Denn nur dadurch kann zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung der Lösungsmechanismus des Artikels 23 OECD-MA in Gang gesetzt werden.

- Es bedarf weiters der ausdrücklichen Bestätigung, dass die Arbeitgebereigenschaft des Gestellungsnehmers nicht nur bei einem im Ausland ansässigen Arbeitskräfteüberlasser, sondern auch bei **landesinternen Arbeitskräfteüberlassungen** gegeben ist und dass sonach keine Diskriminierung mit diesen vorliegt. Es genügt daher nicht, lediglich eine diskriminierungsfreie Behandlung österreichischer Arbeitskräfteüberlasser zu bestätigen, weil dies offen lässt, ob das Vergleichsobjekt nur durch Überlassungsverträge mit ausländischen Arbeitskräfteüberlassern oder auch durch solche mit inländischen Überlassern gebildet wird. EAS 3201 grenzt dieses Erfordernis - obgleich es aus EU-Diskriminierungsverboten hergeleitet ist - nicht auf Entsendungen in EU-Staaten ein. Denn auch bei Nicht-EU-Staaten kann man es mit einer nichtamtlichen Bestätigung nur dann bewenden lassen, wenn es zur gefestigten Konzeption des Einkommensteuerrechtes dieses Landes gehört, den Gestellungsnehmer als steuerlichen Arbeitgeber zu werten.

Bei DBA, die das Steuerfreistellungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, kann bei kurzfristiger Auslandsentsendung sonach vom Lohnsteuerabzug nicht alleine deshalb freigestellt werden, weil dem Arbeitgeber ein Nachweis über die tatsächliche Besteuerung des Mitarbeiters im Ausland vorliegt. Vielmehr benötigt er zusätzlich die erwähnte bestätigende Belegunterlage des ausländischen Anwaltes (Wirtschaftstreuhänders), die vollinhaltlich den vorstehend angeführten Erfordernissen gerecht werden muss.

Kann dem österreichischen Arbeitgeber keine oder nur eine unzureichende Bestätigung vorgelegt werden, wird der Lohnsteuerabzug vorzunehmen sein, wobei zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung in einem solchen Fall noch die Möglichkeit eines Antrages auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit dem betreffenden Staat verbleibt.

Bundesministerium für Finanzen, 9. März 2012