

10. April 2014

BMF-010221/0004-VI/8/2014

EAS 3344

Arbeitnehmerentsendung nach Finnland

Entsendet eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft einen ihrer Mitarbeiter für einen 183 Tage überschreitenden Zeitraum nach Finnland, um ein dort übernommenes Projekt auszuführen, unterliegen die auf diesen Zeitraum entfallenden Arbeitslöhne sowohl der österreichischen Einkommens(Lohn)besteuerung als auch der finnischen Besteuerung, wobei die finnische Steuer gemäß [Artikel 23 DBA-Finnland](#) auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen ist. Diese Steueranrechnung kann nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren erfolgen, sondern bedarf der Durchführung einer Veranlagung in Österreich (Salzburger Steuerdialog, AÖF Nr. 260/2009, Abschn. 3.3.2. erster Absatz).

Im zweiten Absatz der zitierten Regelung des Salzburger Steuerdialoges 2009 wird aber bestätigt, dass unter bestimmten Umständen zur Vermeidung einer unterjährigen Doppelbesteuerung der Lohnsteuerabzug unterbleiben kann. Wichtigste Voraussetzung ist, dass im Wesentlichen parallel zum österreichischen Lohnsteuerabzug im DBA-Ausland "Steuerzahlungen" zu leisten sind (Salzburger Steuerdialog 2007, Abschn. 2.2. lit. b). Ob die ausländischen Steuerzahlungen als ausländischer Lohnsteuerabzug oder als Vorauszahlungen auf eine künftige veranlagte ausländische Einkommensteuer geleistet werden, ist hierbei unerheblich, da in beiden Fällen eine beseitigungsfähige (interimistische) Doppelbesteuerung eintritt.

Findet aber die lohnsteuerpflichtige Entsendung im Jahr X1 statt und kommt es erst mit Beginn des Jahres X2 zu einem Vorauszahlungserfordernis hinsichtlich der späteren finnischen Veranlagung des Jahres X1, dann tritt im Jahr X1 keine Doppelbesteuerung ein, sodass die in den Salzburger Steuerdialogen vorgesehenen Regelungen keine Rechtfertigung für die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges im Jahr X1 zu geben vermögen.

Wird mit dem entsandten Dienstnehmer eine "Tax Equalization Vereinbarung" getroffen, wonach der Arbeitgeber alle Mehrbelastungen durch die ausländische Besteuerung übernimmt und folglich im vorliegenden Fall für die finnischen Vorauszahlungen im Jahr X2 aufkommt, stellt dies keinen zusätzlichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und führt

sonach zu keiner Erhöhung der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage. Dies allerdings unter der Voraussetzung, dass der Arbeitgeber gleichzeitig Anspruch auf Erstattung der im Arbeitnehmerveranlagungsverfahren angerechneten finnischen Steuer seitens des Dienstnehmers erlangt. Tritt der Arbeitgeber solcherart für die spätere abkommensrechtlich gebotene Steueranrechnung nur "in Vorlage", so wäre es nach Auffassung des BMF im Übrigen überspitzt, darin die Gewährung eines Arbeitgeberdarlehens zu erblicken.

Ist die finnische Steuer hingegen höher als die österreichische und beträgt sie für das Jahr X1 25.000 Euro wohingegen die österreichische Einkommensteuerbelastung sich für das Jahr X1 mit 20.000 Euro ergibt, dann ist auf Grund des "Anrechnungshöchstbetrages" von der finnischen Steuer in Österreich nur ein Betrag von 20.000 Euro anrechenbar. In diesem Fall würde in der Übernahme von 5.000 Euro durch den Arbeitgeber wohl ein zusätzlicher Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegen. Dennoch kann von einer Einbeziehung des oft nur schwer im Vorhinein ermittelbaren Differenzbetrages (hier: angenommen 5.000 Euro) in die Steuerbemessungsgrundlage Abstand genommen werden, wenn durch eine solche Einbeziehung lediglich eine Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrages und keine höhere Steuerleistung in Österreich bewirkt wird. Denn führt die Einbeziehung von 5.000 Euro bei einer angenommenen Grenzsteuerbelastung von 50% in einem ersten Schritt zu einer Erhöhung der österreichischen Steuer um 2.500 Euro auf 22.500 Euro, dann wird diese im zweiten Schritt der Steueranrechnung wieder absorbiert, weil nunmehr die finnische Steuer nicht mit 20.000 Euro, sondern mit 22.500 Euro anrechenbar wird (wodurch aber gleichzeitig wieder - rückwirkend - die Höhe des anzusetzenden Vorteils aus dem Dienstverhältnis reduziert würde).

Bundesministerium für Finanzen, 10. April 2014