

BMF-Erlass zur grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung

Nachdem der **VwGH** im Mai 2013 zu einer bedeutsamen Entscheidung in punkto **grenzüberschreitende Arbeitskräftegestellung** gekommen ist, hat nunmehr das **BMF** in einem **Erlass** (BMF-010221/0362-VI/8/2014 vom 12. Juni 2014) diese **Rechtsprechung umgesetzt und konkretisiert**. Die VwGH-Entscheidung besagt, dass der abkommensrechtliche Begriff „**Arbeitgeber**“ gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen **nach wirtschaftlichem Verständnis auszulegen** ist. Es kommt also aus österreichischer Perspektive für das **Besteuerungsrecht** an den **unselbständigen Einkünften** des überlassenen Arbeitnehmers nicht darauf an, wer der formale Arbeitgeber ist bzw. die Arbeitnehmervergütung auszahlt, sondern wer sie **wirtschaftlich tragen** muss.

Während die österreichische Finanzverwaltung **früher** grundsätzlich der Ansicht war, dass bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung für die Bestimmung des Arbeitgebers i.S.d. DBA an **zivilrechtliche** bzw. **arbeitsrechtliche Merkmale** anzuknüpfen sei, führt das Abstellen auf den **wirtschaftlichen Arbeitgeber** nunmehr dazu, dass dem **Beschäftigten** (Gestellungsnehmer) und nicht mehr dem Überlasser die **Arbeitgebereigenschaft** zukommt. In Folge zeigt die **183-Tage-Regelung** nur mehr in **Ausnahmefällen** Wirkung - regelmäßig kommt dem **Tätigkeitsstaat** (Beschäftigterstaat) das **Besteuerungsrecht** zu. Von Bedeutung ist, dass sich der Erlass **ausschließlich** auf das **zwischenstaatliche Steuerrecht** bezieht und auch nur auf **reine Passivleistungen** (d.h. die klassische Arbeitskräfteüberlassung) anzuwenden ist. Folglich ist der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff **nicht** für **Aktivleistungen maßgebend** - eine solche Aktivleistung ist beispielsweise anzunehmen, wenn ein Arbeitnehmer für mehrere Wochen zu einer ausländischen Tochtergesellschaft entsendet wird, um dort die Umsetzung einer weltweiten Marketingstrategie zu **überwachen**.

In „**Outbound-Fällen**“ (Entsendung eines österreichischen Arbeitnehmers ins Ausland) **stellt Österreich** die auf die Überlassungstätigkeit entfallenden Einkünfte des Dienstnehmers zur Besteuerung im Tätigkeitsstaat **frei** (unter

Progressionsvorbehalt), sofern auch der andere Staat der wirtschaftlichen Auslegung des Arbeitgeberbegriffs folgt und von seinem Besteuerungsrecht ausgeht. Für die Steuerfreistellung in Österreich sollte aus **Dokumentationszwecken** ein **Besteuerungsnachweis des Beschäftigterstaats** vorgelegt werden. **Alternativ** kann dem Erlass folgend auch dann in Österreich eine Steuerfreistellung erreicht werden, wenn nachgewiesen wird, dass sich durch Anwendung des ausländischen nationalen Rechts **keine Besteuerung** ergibt. Bei Arbeitskräfteüberlassungen nach Österreich (**“Inbound-Fälle“**) spielt die **tatsächliche Dauer** nunmehr ebenso **keine Rolle**. Das **Besteuerungsrecht Österreichs** an dem entsprechenden Gehalt für den entsendeten Arbeitnehmer kann entweder durch die **Option zum freiwilligen Lohnsteuerabzug** oder durch die Einbehaltung und Abfuhr einer **20%igen Abzugsteuer** auf die Gestellungsvergütung erfüllt werden (d.h. der österreichische Beschäftigter überweist nur 80% an den ausländischen Überlasser). Die **Abzugsteuer** gilt grundsätzlich **gleichermaßen für die gewerbliche Überlassung** von Personal (zwischen fremden Dritten) wie auch für **Arbeitskräfteüberlassung im Konzern**. Immerhin sieht der Erlass vor, dass bei der Arbeitskräfteüberlassung im Konzern bestimmte Teile der Gestellungsvergütung, wie etwa Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag, aus der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer **auszuschneiden** sind.

Schließlich behandelt der Erlass noch die **grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung** im Verhältnis zu **Deutschland**. Durch die nunmehr diametral geänderte Ansicht Österreichs kommt es zur **Übereinstimmung** mit Deutschland dahingehend, dass die **183-Tage-Regelung** nur für die **gewerbsmäßige Arbeitskräfteüberlassung** gelten soll. Für sonstige Formen der Personalüberlassung, wie etwa im Konzern, gilt, dass das **beschäftigende Unternehmen** als **Arbeitgeber** im Sinne des DBA anzusehen ist und daher die Dauer der Überlassung für das Besteuerungsrecht keine Rolle spielt.

Positiv ist, dass es durch die geänderte Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung hin zum wirtschaftlichen Arbeitgeber vermutlich zu **weniger Qualifikationskonflikten** mit anderen Staaten kommen wird. **Allerdings** ist durch die Eindämmung der 183-Tage-Regelung als Toleranzregelung für kurzfristige Arbeitskräfteüberlassungen sowie durch **zusätzliche Nachweispflichten** ein **erhöhter administrativer Aufwand** für den

Steuerpflichtigen zu erwarten.