

Neuer Erlass zum „wirtschaftlichen Arbeitgeber“



Nr. 07 vom 23. Juni 2014

Für den Inhalt verantwortlich:
Florian Rosenberger

Für weitere Fragen wenden Sie sich bitte direkt an Ihren zuständigen KPMG Berater.

Das BMF hat nunmehr im Wege eines Erlasses seine Rechtsansicht zur Anwendung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes in Fällen bloßer Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) dargelegt. Damit wird über ein Jahr nach dem diesbezüglichen Schwenk in der Rechtsprechung des VwGH weitgehend klargestellt, welcher Verwaltungsauffassung sich die Steuerpflichtigen gegenüber sehen.

I. Prolog - Der Schwenk des VwGH

Mit Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, sowie Folgeerkenntnis vom 31.07.2013, 2010/13/0003, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) eine beachtliche Kehrtwende bei der Besteuerung international tätiger Personen vollzogen. Dementsprechend war nunmehr davon auszugehen, dass bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung der **Beschäftigter** (Gestellungsnehmer) - unabhängig vom formalrechtlichen Dienstverhältnis zum Überlasser (Gesteller) - als **wirtschaftlicher Arbeitgeber** gilt, wenn er letztlich den Arbeitslohn wirtschaftlich (zB im Wege der Verrechnung einer Gestellungsvergütung) trägt. Damit wird die so genannte **183-Tage-Regel** de facto **unanwendbar** und der jeweilige Arbeitnehmer wird im vorübergehenden Tätigkeitsstaat steuerpflichtig. Siehe dazu insbesondere auch unser Tax News Nr. 20 vom 18.07.2013.

Dass die Finanzverwaltung dem VwGH letztlich folgen werde, war durchaus absehbar (siehe etwa *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013, 435 ff). Eine amtliche Konkretisierung der neuen österreichischen Verwaltungspraxis ließ jedoch über ein Jahr, nämlich bis zur Veröffentlichung des angeführten Erlasses ([BMF-010221/0362-VI/8/2014](#) vom 12.06.2014) am 20.06.2014 auf sich warten.

II. Wesentliche Inhalte des neuen BMF-Erlasses

a) Wirtschaftlicher Arbeitgeber nur auf DBA-Ebene

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers gilt ausschließlich auf Ebene des jeweils anwendbaren **Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)**. Das innerstaatliche Einkommen- bzw Lohnsteuerrecht knüpft hingegen nach wie vor primär an der zivilrechtlichen Arbeitgeberbereiungenschaft an. Entsprechend kann insbesondere die Verpflichtung zur Vornahme eines Lohnsteuerabzugs grundsätzlich nur den zivilrechtlichen, nicht aber den bloß wirtschaftlichen Arbeitgeber treffen. Auch für das innerstaatliche bzw zwischenstaatliche Sozialversicherungsrecht ist der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff nicht anzuwenden.

Herausgeber: KPMG Alpen-Treuhand AG
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,
www.kpmg.at

Die Inhalte in diesem Newsletter stellen lediglich eine allgemeine Information dar und ersetzen nicht individuelle Beratung im Einzelfall. Die KPMG übernimmt keine Haftung für Schäden, welcher Art immer, aufgrund der Verwendung der hier angebotenen Informationen. KPMG übernimmt insbesondere keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts der Newsletter.

© 2014 KPMG Alpen-Treuhand AG
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

b) Anwendbar nur bei Arbeitskräfteüberlassung

Eine wirtschaftliche Arbeitgeberbereignschaft kann sich ausschließlich aus einer (**passiven**) **Arbeitskräfteüberlassung** (Duldungsleistung), nicht jedoch aus der Erbringung aktiver Dienstleistungen (zB Beratungs-, Schulungs-, Überwachungs- oder anderer Assistenzleistungen) ergeben. Zur Erleichterung der diesbezüglichen Abgrenzung enthält der Erlass einen Anhang 1 mit entsprechenden - aus dem OECD-Musterkommentar übernommenen - Beispielen.

c) Konsequenzen in Outbound-Fällen

In **Outbound-Fällen** (dh bei der Arbeitskräfteüberlassung an ausländische Beschäftiger) anerkennt Österreich die ausländische Besteuerung des überlassenen Arbeitnehmers aufgrund der wirtschaftlichen Arbeitgeberbereignschaft des ausländischen Beschäftigers. Entsprechend werden die Einkünfte des Arbeitnehmers - je nach DBA - in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt (Befreiungsmethode) bzw wird die ausländische Steuer auf die österreichische Steuer angerechnet (Anrechnungsmethode). Voraussetzung dafür ist jedoch entweder die Beibringung eines ausländischen Besteuerungsnachweises oder der Nachweis, dass der ausländische Staat allenfalls aufgrund einer nach dessen innerstaatlichen Steuerrecht gewährten Befreiungsbestimmung auf die Besteuerung verzichtet.

d) Konsequenzen in Inbound-Fällen

In **Inbound-Fällen** (dh bei Arbeitskräfteüberlassung an inländische Beschäftiger) führt die Qualifikation des inländischen Beschäftigers als wirtschaftlicher Arbeitgeber dazu, dass Österreich sich mangels Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel grundsätzlich vom ersten Tag der Inbound-Überlassung an berechtigt sieht, nach Österreich überlassene Arbeitnehmer zu besteuern. Eine generelle „Schonfrist“ bzw eine spezielle „de minimis“-Regel ist somit bis auf weiteres nicht vorgesehen. Da die wirtschaftliche Arbeitgeberbereignschaft des inländischen Beschäftigers nur auf Ebene des DBA-Rechts wirkt, nicht aber auf das innerstaatliche Recht durchschlägt, ist der inländische Beschäftiger *ex lege* nicht zur Vornahme eines Lohnsteuerabzuges verpflichtet. Stattdessen muss der inländische Beschäftiger bei Überweisung der Gestellungsvergütung an den ausländischen Überlasser allenfalls einen **Steuerabzug gem § 99 EStG** (grundsätzlich iHv 20 %) vornehmen. In diesem Fall müsste daher der ausländische Überlasser die allfällige Rückerstattung der Abzugsteuer beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart unter Vorlage umfangreicher Nachweise beantragen. Soll dieser Steuerabzug nach § 99 EStG hingegen von vorne herein vermieden werden, bestehen folgende Möglichkeiten:

- Bei der **konzerninternen** Überlassung von **Angestellten** (vgl § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung) kann der Beschäftiger ohne Haftungsrisiko auf einen Steuerabzug verzichten, wenn (i) ein Nachweis iSd DBA-Entlastungsverordnung (insbesondere ein vollständig und korrekt ausgefülltes sowie vom ausländischen Fiskus bescheinigtes, maximal ein Jahr altes Formular ZS-QU2 für den Überlasser) vorliegt **und** (ii) nunmehr auch ein freiwilliger Lohnsteuerabzug - entweder durch den ausländischen Überlasser oder den inländischen Beschäftiger - vorgenommen wird. Erfolgt in diesen Fällen hingegen kein freiwilliger Lohnsteuerabzug, können auf Basis des ZS-QU2 nur jene Teile der Gestellungsvergütung vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden, welche wirtschaftlich nicht den Arbeitnehmerbezügen entsprechen (dh eine Direktentlastung an der Quelle ist diesfalls nur auf in der Gestellungsvergütung wirtschaftlich enthaltene sonstige Bestandteile, wie zB den Gewinnaufschlag des Überlassers, aber auch dessen Overheads bzw die Lohnnebenkosten zulässig).

Beispiel: Ein österreichisches Unternehmen leistet an ein ausländisches Konzernunternehmen für die Überlassung eines Angestellten eine Gestellungsvergütung iHv 156. Kalkulatorisch enthält diese Vergütung 100 Arbeitnehmerbruttobezüge, 30 Lohnnebenkosten, 20 Management- bzw. Gemeinkosten des Überlassers und 6 Gewinnaufschlag (4 % auf Selbstkostenbasis). Wird in diesem Fall zwar ein Formular ZS-QU2 des ausländischen Konzernunternehmens beigebracht, jedoch auf die Vornahme eines freiwilligen Lohnsteuerabzuges verzichtet, kann das österreichische Unternehmen nur eine anteilige Gestellungsvergütung iHv 56 abzugsteuerfrei leisten. Die restliche Gestellungsvergütung iHv 100 unterliegt zwingend einem Steuerabzug gem § 99 EStG (idR 20 %). Damit wären 20 an das Betriebsfinanzamt des österreichischen Unternehmens abzuführen und nur die restlichen 136 könnten an das ausländische Konzernunternehmen überwiesen werden. Bei Vornahme eines freiwilligen Lohnsteuerabzuges könnten hingegen die vollen 156 abzugsteuerfrei geleistet werden.

- In **sonstigen Überlassungsfällen** kann - wie bisher - im Vorfeld beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Ausstellung eines **Befreiungsbescheides** beantragt werden, wenn ein freiwilliger Lohnsteuerabzug in Österreich vorgenommen wird.

e) Sonderfälle Deutschland und Schweiz

Im Verhältnis zu **Deutschland** gilt die neue Rechtslage nicht für die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung (iSd AÜG). Denn für diese Fälle sieht die Sondervorschrift des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland im Ergebnis die volle Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel vor. Insoweit gilt die neue Rechtslage im Verhältnis zu Deutschland nur für sonstige Überlassungsfälle (dh insbesondere die konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung).

Im Verhältnis zur **Schweiz** wurde die bisher bilateral ausdrücklich abgestimmte Auffassung, wonach auf Ebene des DBA Schweiz bei der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis zu folgen war, nach BMF-Auskunft bereits einvernehmlich aufgehoben. Dementsprechend wird die neue Rechtslage im Verhältnis zur Schweiz uneingeschränkt Platz greifen.

III. Zeitliche Anwendbarkeit des neuen BMF-Erlasses

Die neue Rechtslage ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offene Fälle anzuwenden. Allerdings gelten - im Ergebnis für Inbound-Fälle - folgende Übergangsregelungen:

- **Bestehende Befreiungsbescheide** vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bleiben unberührt und damit für die Dauer ihrer ursprünglichen Gültigkeit anwendbar.
- Zum Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses **bereits bestehende konzerninterne Überlassungen von Angestellten** können weiterhin nach der alten Rechtslage behandelt werden, soweit die maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten und ein Besteuerungsnachweis aus dem Ansässigkeitsstaat der überlassenen Arbeitnehmer beigebracht wird.

KPMG plant für September 2014 **Tax Talks** zum Thema des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes, im Rahmen derer auch die neue Rechtslage noch einmal ausführlich dargelegt und gemeinsam diskutiert werden soll.