

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Georg Gottholmseder

### **Automatischer Austausch von Tax Rulings**

*Automatic Exchange of Tax Rulings*

Michael Lang

### **Einkünftezurechnung und Entwurf zu Art 1 Abs 2 OECD-MA**

*Allocation of Income and Draft Version of Art 1 Para 2 OECD MC*

Alexander Zeiler / Erik Pinetz

### **Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff**

*The Meaning of the Term "Employer"*

Stefan Bendlinger

### **DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag**

*Tax Treaties as Legal Basis for a Tax Credit Carry-Forward*

Bernhard Gröhs / Robert Rzeszut

### **Doppelbesteuerung und internationale Verständigungsverfahren**

*Double Taxation and Mutual Agreement Procedures*

Daniel Varro

### **Großbritannien plant Steuer auf „umgeleitete“ Gewinne**

*United Kingdom Intends to Introduce Diverted Profits Tax*

### **News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*



Linde

Alexander Zeiler / Erik Pinetz\*)

## SWI-Jahrestagung: Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs 2 OECD-MA

SWI CONFERENCE: THE MEANING OF “EMPLOYER” ACCORDING TO ART 15 PARA 2 OECD MC

On November 14<sup>th</sup>, 2013, the eighth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer war im Jahr 2007 bei einer österreichischen Muttergesellschaft beschäftigt, die ihn weniger als 183 Tage im Jahr zu ihrer slowakischen Tochtergesellschaft entsandte („Arbeitskräfteentsendung“). Zu diesem Zweck wurde zwischen der österreichischen Muttergesellschaft und der slowakischen Tochtergesellschaft ein Entsendungsvertrag geschlossen, wonach der entsandte Dienstnehmer bei der Tochtergesellschaft für die Zeit der Entsendung eingegliedert und ausschließlich dieser verantwortlich ist. Der arbeitsrechtliche Dienstvertrag bestand aber weiterhin mit der österreichischen Muttergesellschaft.


### II. Diskussion

**Nikolaus Zorn:** Der VwGH<sup>2)</sup> hat sich zu einer neuen Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im DBA-Recht bekannt, nämlich zum Begriff des sogenannten wirtschaftlichen Arbeitgebers. Im Beschwerdefall haben sich das Finanzamt und sodann in der Berufungsentcheidung der UFS auf die bisherige Judikatur des VwGH gestützt, wonach iSd Art 3 Abs 2 OECD-MA das innerstaatliche Recht und damit das innerstaatliche Verständnis eines Arbeitsverhältnisses maßgeblich seien. Für die Beurteilung des Arbeitgebers im DBA-Recht, also für die Frage der Aufteilung der Besteuerungsrechte, schließt sich der VwGH nunmehr der international mehrheitlich vertretenen Auffassung an, wonach der Arbeitgeberbegriff ein wirtschaftlicher sei. Daher kam es im Beschwerdefall entscheidend darauf an, ob die Lohnaufwendungen von der slowakischen Tochtergesellschaft oder von der österreichischen Muttergesellschaft getragen werden. Weil die slowakische Gesellschaft die Lohnaufwendungen getragen hat, ist sie als Arbeitgeber für Zwecke des DBA-Rechts angesehen worden, obwohl sie nicht der zivilrechtliche Arbeitgeber war. Damit unterliegt die auf die nichtselbständige Tätigkeit in der Slowakei entfallende Entlohnung in Österreich keiner Besteuerung. Wie *Loukota* bereits kritisch in der Literatur angemerkt hat,<sup>3)</sup> gibt es vermutlich auch in der Slowakei keine Besteue-

---

\*) Alexander Zeiler, LL.M. und Erik Pinetz, LL.M., MSc. sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 14. 11. 2013 fand zum achten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) →  VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

3) *Loukota/Jirousek*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 435 (435 ff).

rung, weshalb hier ein vollständiges Unterbleiben der Besteuerung nicht unwahrscheinlich ist. Dieser Punkt spielte aber für die rechtliche Beurteilung keine Rolle. Es ist Sache des anderen Staates, zu bestimmen, ob und wie er sein Besteuerungsrecht ausübt.

Zwei weitere Erkenntnisse<sup>4)</sup> betreffen die Honorare aus Arbeitskräftegestellungen von portugiesischen Arbeitnehmern zu österreichischen Unternehmen. In einem Erkenntnis entschied der VwGH für Zeiträume vor Inkrafttreten der DBA-Entlastungsverordnung, eine Besteuerung in Österreich komme nur in Frage, wenn eine Betriebsstätte im Inland vorliegt. Das andere Erkenntnis betraf einen Fall im Anwendungsbereich der DBA-Entlastungsverordnung; hier ging der VwGH davon aus, dass zunächst die Steuer an der Quelle einzubehalten und erst dann im Erstattungsverfahren nachzuweisen ist, ob die Voraussetzungen für eine Entlastung vorliegen.

**Helmut Loukota:** Für mich ist die entscheidende Frage, ob man Begriffe des Abkommens autonom aus dem Abkommen heraus auslegen kann oder ob man bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs nicht doch auf das innerstaatliche Recht Rücksicht nehmen muss. Schließlich verlangt Art 3 Abs 2 OECD-MA, dass dann, wenn der Kontext des Abkommens nichts anderes erfordert, wenn sonach eine abkommensautonome Auslegung nicht möglich ist, ein Rückgriff auf das nationale Recht vorgenommen werden muss. Zehn Jahre ist bereits auf Ebene der OECD darüber gestritten worden, wie der Arbeitgeberbegriff bei der Verleihung von Arbeitskräften auf Abkommensebene zu behandeln ist. Einerseits wurde die Auffassung vertreten, Arbeitgeber im Sinn des DBA sei der Arbeitskräfteverleiher, andererseits hat sich bei der grenzüberschreitenden Arbeitsverleihung ein wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff entwickelt, dem zufolge der Beschäftigte als Arbeitgeber anzusprechen sei. Ob man nun den Begriff des Arbeitgebers in der einen oder anderen Auslegung zu verstehen hat, wurde mit dem Musterkommentar 2010 schließlich in der Form gelöst, dass dieser Begriff nicht autonom aus dem Abkommenskontext heraus festgelegt wurde, sondern dass hier nach Art 3 Abs 2 OECD-MA auf nationales Recht zurückgegriffen werden muss. Wenn hierbei das nationale Recht der beteiligten Staaten unterschiedliche Ergebnisse zeitigt, dann kommt der bekannte Lösungsmechanismus des Art 23 OECD-MA zur Anwendung. Allfällige Doppelbesteuerungen sind diesfalls nach dieser Norm vom Ansässigkeitsstaat zu beheben.

Im Erkenntnis des VwGH wird ausgeführt, dass die Finanzverwaltung außer Acht ließ, dass nach dem Wortlaut des Art 3 Abs 2 DBA das innerstaatliche Recht nur dann Bedeutung hat, wenn der Zusammenhang des Abkommens nichts anderes erfordert. Aus dem OECD-Kommentar wird allerdings, wie erwähnt, das genaue Gegenteil ersichtlich, dass sich nämlich aus dem Zusammenhang des Abkommens nichts gewinnen lässt und dass daher eine abkommensautonome Auslegung nicht möglich ist. Daher kann ich die Aussage in dem VwGH-Erkenntnis nicht ganz verstehen, wieso die Finanzverwaltung in dieser Hinsicht etwas übersehen haben sollte. Vom Ergebnis her gesehen ist aber einzuräumen, dass es bei der DBA-Anwendung wohl einfacher ist, den Beschäftigten als Arbeitgeber anzusehen. Daraus ergibt sich aber eine gespaltene Situation. Innerstaatlich ist der Arbeitgeber weiterhin der Verleiher, nach DBA-Recht ist es hingegen der Beschäftigte. Daher hat nunmehr auch bei der kurzfristigen Entsendung der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

**Michael Lang:** Der VwGH hat sich in diesem Erkenntnis nicht der gelegentlich von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung angeschlossen, wonach Art 3 Abs 2 OECD-MA im Sinne der Maßgeblichkeit des nationalen Rechts zu verstehen wäre, sondern die auch in der Lehre vertretene Interpretation übernommen, nach der diese Vorschrift die Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens bestätigt. Ob und was aus dem Zusammenhang des Abkommens zu gewinnen ist, ergibt sich dabei nicht ausschließlich aus

---

<sup>4)</sup> VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174; 26. 2. 2013, 2009/15/0175.

dem OECD-Kommentar. Gerade in Fällen wie hier, wo die inhaltlich einschlägigen Passagen des OECD-Kommentars erst nach dem Abschluss des Abkommens formuliert wurden, kann diese Fassung des Kommentars gar keine Bedeutung für die Interpretation der DBA-Regelungen haben. Der VwGH hat daher auch zu Recht nicht auf den OECD-Kommentar Bezug genommen.

**Roland Macho:** Bei diesen Fällen greift es meiner Ansicht nach zu kurz, nur die Tätigkeit der betreffenden Person zu untersuchen, sondern es muss auch das Verhältnis der Gesellschaften zueinander angesehen werden. Würde man einem fremden Dritten einen Arbeitnehmer überlassen, der derart viel Know-how hat, dass er einen ganzen Vertrieb aufbauen kann, würde man dafür wohl nicht nur die Kosten verrechnen, sondern auch einen Residualgewinn haben wollen.

**Helmut Loukota:** Vorsorglich möchte ich hier aber darauf hinweisen, dass es sich nach dem OECD-Kommentar nicht mehr um einen Arbeitskräfteverleih handelt, wenn der entsendete Arbeitnehmer eine Dienstleistung des entsendenden Unternehmens in den Räumen des aufnehmenden Unternehmens erbringt. In einem solchen Fall sagt der Kommentar ausdrücklich, dass nicht auf nationales Recht zurückgegriffen werden darf. Wenn daher eine Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft durch ihr entsandtes Personal unterstützt, handelt es sich nicht um eine passive Überlassungsleistung, sondern um eine Aktivleistung, die durch die entsandten Mitarbeiter ausgeführt wird. Der Empfänger der Dienstleistung wird dann nicht Arbeitgeber der entsandten Personen. Es muss daher stets zwischen Dienstleistungen und Arbeitskräfteüberlassungen unterschieden werden.

**Roland Rief:** Ein Gewinnaufschlag für die Entsendung des Mitarbeiters aufgrund seines großen Know-hows ist aus meiner Sicht nicht angemessen, weil der Mitarbeiter jederzeit seinen Dienstvertrag lösen und sich einen anderen Arbeitgeber suchen könnte. In Bezug auf die beiden Erkenntnisse des VwGH ist im Auslandsentsendungsfall nach DBA-Recht der Arbeitgeber in der Slowakei ansässig, und damit hat dieser Staat das Besteuerungsrecht. In Österreich wird die Lohnsteuer aber vom gesamten Bezug weiter abgezogen, auch für den Teil, der auf die Auslandstätigkeit entfällt.

**Helmut Loukota:** Nein, innerstaatlich gibt es im Outbound-Entsendungsfall zwar weiterhin den Lohnsteuerabzug, dieser wird aber vom DBA-Recht überlagert. Die DBA-Entlastungsverordnung spielt dabei keine Rolle, weil es ja nicht um im Ausland ansässige Arbeitnehmer geht. Das DBA ist daher unmittelbar anwendbar, und es kommt damit sofort zu einer Entlastung. Es ist aber auf eine entsprechende Dokumentation zu achten, sonst kann es für den Arbeitgeber zu einer Haftung kommen, wenn es sich nicht um eine Arbeitskräftegestellung handelt, sondern etwa um eine Beratung der Tochtergesellschaft. Denn der Kunde einer solchen Dienstleistung (die Tochtergesellschaft) ist auch weiterhin nicht Arbeitgeber. Beim Arbeitskräfteverleih muss es sich daher um eine Situation handeln, bei der das entsendende Unternehmen absolut nichts mehr mit dem Arbeitseinsatz des entsendeten Arbeitnehmers zu tun hat. Dieser unterliegt nur mehr den Weisungen jenes Unternehmens, an das er verliehen wurde. Das Steuerhaftungsrisiko trägt das österreichische Unternehmen, wenn es die Auffassung vertritt, es handle sich um eine Arbeitskräftegestellung, und demzufolge eine Lohnsteuerbefreiung vornimmt. Hier wäre es für den Arbeitgeber vermutlich besser, die Lohnsteuerrückstattung einer Antragsveranlagung vorzubehalten.

**Christian Lenneis:** Prinzipiell finde ich es etwas gefährlich, wenn die VwGH-Judikatur den OECD-Vereinbarungen widerspricht. Daher könnte es zu unterschiedlichen Auslegungen kommen.

**Nikolaus Zorn:** Die Möglichkeit, dass es grenzüberschreitend Doppel- oder doppelte Nichtbesteuerung gibt, kann nie völlig ausgeschaltet werden. Bedenklich finde ich die

Unterscheidung von *Loukota* zwischen Passiv- und Aktivleistungen, weil dies zu einer wesentlichen Verkomplizierung der Rechtslage führt. Wenn unabhängig von der Art der Dienstleistung bei allen Arbeitskräfteentsendungen, bei denen der Beschäftigte die Lohnkosten trägt, der Beschäftigte als wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd DBA-Rechts angesehen wird, kann die Praxis damit gut umgehen.

**Roland Rief:** Beim Inbound-Fall läge das DBA-Besteuerungsrecht in Österreich, und innerstaatlich wäre eine beschränkte Steuerpflicht ohne Lohnsteuerpflicht gegeben, da die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Der Arbeitnehmer wäre daher im Rahmen der Veranlagung zu erfassen; Lohnsteuer kann es nicht geben, weil niemand den Lohn in Österreich auszahlt.

**Helmut Loukota:** Lohnsteuer wird nicht erhoben. Da aber das Rückerstattungsverfahren beim Arbeitskräfteverleih zwingend vorgesehen ist (sofern es sich nicht um eine konzerninterne Überlassung von Arbeitskräften im Angestelltenverhältnis handelt), muss das österreichische Unternehmen, an das aus dem Ausland Arbeitskräfte verliehen werden, den Steuerabzug von der Arbeitskräftegestellungsvergütung nach § 99 EStG vornehmen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll mit dem 20 % Steuerabzug die Steuerpflicht des Arbeitnehmers abgegolten sein.<sup>5)</sup> Außerdem kann der ausländische Arbeitgeber einen freiwilligen Lohnsteuerabzug vornehmen und vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Erteilung eines Freistellungsbescheids beantragen. Wenn er diesen bekommt und seinem Kunden weitergibt, ist der Kunde vom 20%igen Steuereinbehalt befreit.

**Nikolaus Zorn:** Beim Inbound-Fall kann den österreichischen Beschäftigten keine Lohnsteuerpflicht treffen, weil er nicht Arbeitgeber im Sinn des nationalen Rechts ist. Eine Abzugssteuer iSd § 99 EStG kommt in Betracht. Dabei sind allerdings die Anforderungen, die der EuGH in der Rs *Scorpio*<sup>6)</sup> aufgestellt hat, zu beachten.

---

<sup>5)</sup> Hinweis auf das Erlöschen der Steuerpflicht des Arbeitnehmers bei Besteuerung der Arbeitskräftegestellungsvergütung (§ 98 Abs 1 Z 4 letzter Unterabsatz iVm § 98 Abs 1 Z 3 Teilstrich 5 und § 99 Abs 1 Z 5 EStG).

<sup>6)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *Scorpio*.

---

## Seminartipp: Konferenz Tax Compliance

Die Anforderungen an die Steuerfunktion steigen stetig an. Gesetzliche Änderungen in immer rascherer Abfolge, die Zunahme an Compliance- und Dokumentationspflichten, die Sensibilisierung der Öffentlichkeit für internationale Steuerthemen (zB via „*Luxemburg Leaks*“), mögliche Reputationsthemen bis hin zu internem Kostendruck und drohenden Strafzahlungen: Ist Ihre Steuerabteilung dafür gut gerüstet, funktioniert Ihr internes Kontrollsystem? Effizienz, Transparenz und Risikominimierung stehen hier im Vordergrund. Ein Expertenteam aus Beratung, Unternehmenspraxis und Finanzverwaltung bietet einen fundierten, praxisorientierten Überblick über die relevanten rechtlichen Tax-Compliance-Anforderungen, die erfolgreiche Umsetzung im Unternehmen mit Best-Practice-Beispielen sowie einen Ausblick auf internationale Entwicklungen samt konkreten Handlungsanleitungen.

### Auf einen Blick

- **Zeit und Ort:** 6. 5. 2015, 9:00 bis 17:00 Uhr, Hotel De France, Schottenring 3, 1010 Wien.
- **Anmeldemöglichkeit:** [http://www.lindeverlag.at/seminar-13-13/konferenz\\_tax\\_compliance-328/](http://www.lindeverlag.at/seminar-13-13/konferenz_tax_compliance-328/); siehe auch die Informationen auf den Umschlagseiten.

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App**

**EUR 252,-**

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356