

183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus

Von Dr. Kasper Dziurdz, Wien*

Ob die 183-Tage-Regel nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA anwendbar ist, hängt davon ab, wer der Arbeitgeber ist. Allerdings wird der Ausdruck „Arbeitgeber“ im Abkommen nicht definiert. Art. 3 Abs. 2 verweist daher auf das innerstaatliche Recht, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Vor Kurzem hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof¹ entschieden, dass der Abkommenszusammenhang einen vom innerstaatlichen Recht unabhängigen Arbeitgeberbegriff erfordern kann. Inspiriert von der BFH-Rechtsprechung soll maßgeblich sein, wer den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt.

1. Ausgangslage

Bei der Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit sieht Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eine Ausnahme vom Arbeitsortprinzip vor, wenn

- (a) der Arbeitnehmer sich im Quellenstaat² insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten aufhält und
- (b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Quellenstaat ansässig ist, und
- (c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat.

Sind alle Voraussetzungen erfüllt und ist daher die 183-Tage-Regel anwendbar, so können die Vergütungen für die im Quellenstaat ausgeübte Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Art. 15 Abs. 2 verwendet den Ausdruck „Arbeitgeber“, der im Abkommen nicht definiert wird. In diesem Fall ist nach Art. 3 Abs. 2 das innerstaatliche Recht heranzuziehen, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Im OECD-Kommentar wurde seit 1992 vertreten, dass der Ausdruck „Arbeitgeber“ zumindest in bestimmten Fällen abkommensautonom ausgelegt werden kann, und es wurden vom innerstaatlichen Recht unabhängige Arbeitgebermerkmale genannt³. Im Jahr 2010 wurde jedoch der Kommentar überarbeitet. Ausschlaggebend für die Arbeitgeberereignischaft soll das innerstaatliche Recht sein, wobei zwangsläufig entstehende Qualifikationskonflikte durch Art. 23 gelöst werden sollen⁴. Damit wäre im Ergebnis der Ansässigkeitsstaat verpflichtet, der innerstaatli-

chen Bedeutung im Quellenstaat zu folgen. Allerdings soll es in „Missbrauchsfällen“ möglich sein, die Anwendung der 183-Tage-Regel auch dann zu versagen, wenn das innerstaatliche Recht die gewählte Vertragsgestaltung und den formalen Arbeitgeber anerkennt⁵. Dabei ist der internationale Arbeitnehmerverleih an sich noch kein „Missbrauchsfall“, denn in diesem Zusammenhang wird vorgeschlagen, eine eigene bilaterale Ausschlussklausel zu vereinbaren⁶. Zudem nennt der Kommentar zahlreiche abkommensautonome Arbeitgebermerkmale (objektive Kriterien) und diese sind umfangreicher und präziser als noch im OECD-Kommentar 1992⁷. Weicht der innerstaatliche Arbeitgeberbegriff von der formalen Vertragsbeziehung ab, obwohl nach den objektiven Kriterien der formale Arbeitgeber „eindeutig“ Leistungen durch eigene Arbeitskräfte erbringt, soll ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht verwehrt sein. Stattdessen bleibt der formale Arbeitgeber auch abkommensrechtlich der Arbeitgeber⁸. Doch die objektiven Kriterien sollen nicht relevant sein, wenn das innerstaatliche Recht an der formalen Vertragsbeziehung festhält, obwohl nach den objektiven Kriterien der formale Arbeitgeber „eindeutig“ keine eigenen Arbeitskräfte hat. Im Ergebnis können formal geprägte Arbeitgeberbegriffe für abkommensrechtliche Zwecke herangezogen werden, ohne dass die objektiven Kriterien dem Grenzen setzen, während wirtschaftlich geprägte Arbeitgeberbegriffe an den objektiven Kriterien zu messen sind.

Damit vertritt der OECD-Kommentar 2010 eine Kompromisslösung. Einerseits soll der in Art. 15 Abs. 2 verwendete Ausdruck „Arbeitgeber“ nach dem innerstaatlichen Recht auszulegen sein. Andererseits soll aber das innerstaatliche Recht einer „abkommensautonomen Prüfung“ unterzogen werden, so dass nach Art. 3 Abs. 2 der Zusammenhang anderes erfordern kann. Wenn sich aber aus dem Abkommenszusammenhang ein autonomer Arbeitgeberbegriff gewinnen lässt, so ist fraglich, warum dieser nicht stets für abkommensrechtliche Zwecke herangezogen werden sollte⁹.

Schließlich geht aus dem Kommentar die Bedeutung der einzelnen objektiven Kriterien nicht immer klar hervor. Zwar werden zahlreiche objektive Kriterien der Arbeitgeberereignischaft von der Weisungsbefugnis bis hin zur Setzung disziplinarer Maßnahmen genannt, doch vorwiegend wird darauf abgestellt, für welche Person die erbrachten Arbeitsleistungen ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit sind. Bei der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung soll das der Benutzer sein¹⁰. Diese Auffassung ist aber generalisierend und daher kritikwürdig. Zudem bleibt offen, was

* Dr. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang und Mag. Karoline Spies für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 ÖVerwGH v. 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

2 In diesem Beitrag wird als Ansässigkeitsstaat immer der Vertragsstaat bezeichnet, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist, und der Quellenstaat ist immer der andere Vertragsstaat. Daher kann der Arbeitgeber im Ansässigkeitsstaat, im Quellenstaat oder in einem Drittstaat ansässig sein. Als Tätigkeitsstaat wird der Staat bezeichnet, in dem die Arbeit ausgeübt wird. Das könnte zwar auch der Ansässigkeitsstaat oder ein Drittstaat sein, im vorliegenden Beitrag ist es jedoch immer der Quellenstaat.

3 OECD-Kommentar 1992-2008 Art. 15 Rn. 8.

4 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8 ff., insb. Rn. 8.2 bis 8.7 und 8.10.

5 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8.8 f.

6 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8.2 f.

7 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8.11 ff.

8 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8.11.

9 Vgl. Lang, SWI 2011, 105 (111); ausführlich Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 2013, S. 105 ff.

10 OECD-Kommentar 2010-2012 Art. 15 Rn. 8.22 f. (Beispiel 4).

AUFSÄTZE

unter „wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit“ zu verstehen ist¹¹.

2. VwGH-Erkenntnis vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031

Im Erkenntnis vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031¹² hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) den Arbeitgeberbegriff für Zwecke der 183-Tage-Regel abkommensautonom ausgelegt. Damit ist der VwGH der vom österreichischen Bundesministerium für Finanzen (BMF)¹³ und Unabhängigen Finanzsenat (UFS)¹⁴ vertretenen Auffassung entgegengetreten, wonach der formal geprägte österr. Arbeitgeberbegriff nach § 47 Abs. 1 öEStG auch für abkommensrechtliche Zwecke heranzuziehen sei. Zugleich ist der VwGH damit dem im OECD-Kommentar 2010 vorgeschlagenen Lösungsansatz nicht gefolgt.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer (Bf.) war Dienstnehmer der österr. X GmbH und wurde zur slowakischen Tochtergesellschaft Y s.r.o. entsandt, um im Ausmaß von 30 % seiner Tätigkeit für die Y s.r.o. zu arbeiten. Da sich der Bf. ca. zwei Tage pro Woche, also insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten in der Slowakei aufhielt und die X GmbH keine Betriebsstätte in der Slowakei hatte, war für die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel und damit für die Besteuerung der Vergütungen für die in der Slowakei ausgeübte Tätigkeit entscheidend, ob nach Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR¹⁵ die österr. X GmbH oder die slowakische Y s.r.o. der abkommensrechtliche Arbeitgeber war. Aus den abgeschlossenen Verträgen ging hervor, dass der Bf. während seiner Tätigkeit für die Y s.r.o. in diese eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich war. Die Y s.r.o. legte fest, welche Tätigkeit der Bf. auszuüben hatte, trug das Risiko für den Erfolg der Tätigkeit, regelte alle Fragen, die den Dienstesinsatz und die Zeiteinteilung betrafen, trug die Verantwortung für den Bf., stellte die notwendigen Arbeitsmittel sowie das Büro zur Verfügung und trug die Gehaltskosten, die von der X GmbH an die Y s.r.o. ohne Gewinnaufschlag weiter-

verrechnet wurden. Allerdings blieb der arbeitsrechtliche Dienstvertrag zwischen der X GmbH und dem Bf. bestehen. Damit wurde die Gehaltshöhe zwischen der X GmbH und dem Bf. festgelegt, doch Änderungen der Gehaltshöhe hatten einvernehmlich mit der Y s.r.o. zu erfolgen. Über das Urlaubsausmaß entschied ebenfalls die X GmbH, doch ebenso einvernehmlich mit der Y s.r.o. Arbeitsrechtliche Abfertigungsansprüche entstanden ausschließlich gegenüber der X GmbH, die auch die Sozialversicherungsbeiträge abführte und das Recht zur Kündigung und Entlassung hatte. Ob die X GmbH (so der UFS) oder die Y s.r.o. (so der Bf.) das Risiko für den Nichtleistungsfall z. B. wegen Krankheit oder Urlaub trug, lässt sich nicht abschließend klären. Allerdings spricht die Art der Weiterverrechnung dafür, dass hinsichtlich der in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das kostenmäßige Risiko für den Nichtleistungsfall bei der Y s.r.o. lag¹⁶.

Der Bf. argumentierte, dass der Arbeitgeberbegriff für Zwecke der 183-Tage-Regel wirtschaftlich auszulegen sei. Daher sei die slowakische Y s.r.o. der abkommensrechtliche Arbeitgeber und die 183-Tage-Regel nicht anwendbar. Der UFS entschied hingegen, dass der Arbeitgeberbegriff gemäß Art. 3 Abs. 2 nach dem innerstaatlichen Recht zu verstehen sei. Nach § 47 Abs. 1 öEStG sei die X GmbH der Arbeitgeber, denn bei einer Arbeitnehmerüberlassung wird laut VwGH-Rechtsprechung¹⁷ der Benutzer nur ausnahmsweise als Ar-

11 Vgl. *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung, S. 184 ff.; *Dziurdz*, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of „Employer“, BTR 2013, 95 (101 ff.). Vgl. i.d.Z. auch BFH v. 5. 9. 2001, I R 55/00, IStR 2002, 164; BFH v. 4. 9. 2002, I R 21/01, BFHE 200, 265, BStBl II 2003, 306, IStR 2003, 128 m. Anm. *Benecke, Schmitzer*; BFH v. 18. 12. 2002, I R 96/01, IStR 2003, 537 m. Anm. *de Weerth*.

12 Vgl. dazu *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013, 435; *Bendlinger*, SWI 2013, 432; *Shubshizky*, ASoK 2013, 321; zuvor UFS v. 22. 1. 2009, RV/3057-W/08; dazu *Giesinger*, SWI 2010, 3; *Schuster*, SWK 2009, S 790; *Mühlberger*, FJ 2009, 233; *Shubshizky*, ASoK 2009, 393; *Schohaj*, UFSjournal 2009, 109. Vgl. i.d.Z. auch UFS v. 31. 7. 2013, RV/0625-I/11 sowie VwGH v. 31. 7. 2013, 2010/13/0003; dazu *Dziurdz*, Weiterverrechnung der Gehaltskosten als Kriterium für die Arbeitgeberbereitschaft? *ecolex* 2013, in Druck (Dezember-Ausgabe).

13 Vgl. z. B. EAS 3108, 17. 12. 2009, BMF-010221/3358-IV/4/2009; Salzburger Steuerdialog 2010, 18. 10. 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010; EAS 3201, 24. 1. 2011, BMF-010221/0178-IV/4/2011; EAS 3271, 9. 3. 2012, BMF-010221/0159-IV/4/2012.

14 Vgl. z. B. UFS v. 6. 2. 2008, RV/1273-W/07; UFS v. 22. 1. 2009, RV/3057-W/08 (mit dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031 aufgehoben); UFS v. 8. 10. 2009, RV/3015-W/09 (mit VwGH-Erkenntnis vom 31. 7. 2013, 2010/13/0003 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben); UFS v. 7. 4. 2010, RV/0052-W/10 (VwGH-Beschwerde unter 2010/13/0089 anhängig).

15 BGBl 34/1979. Vgl. auch Notenwechsel BGBl 1046/1994.

16 Die angefallenen Gehaltskosten wurden der Y s.r.o. ohne Gewinnaufschlag weiterverrechnet. Soweit ersichtlich, wurden dabei die gesamten Gehaltskosten durch die (sowohl für die X GmbH als auch für die Y s.r.o.) tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden dividiert und anschließend im Ausmaß der für die Y s.r.o. tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden an die Y s.r.o. weiterverrechnet. Hat der Bf. 30 % seiner Tätigkeit und damit 30 % der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden für die Y s.r.o. gearbeitet, so dürften demnach 30 % der gesamten Kosten für den Nichtleistungsfall an die Y s.r.o. weiterverrechnet worden sein. Hätte der Bf. einen eigenen Teilzeit-Arbeitsvertrag mit der Y s.r.o. abgeschlossen und den Arbeitsvertrag mit der X GmbH ebenfalls auf Teilzeit umgestellt, so hätte sich kostenmäßig eine ähnliche Risikotragung ergeben. Zwar hätten sowohl die X GmbH als auch die Y s.r.o. jeweils *sämtliche* Kosten für den Nichtleistungsfall getragen, aber der Nichtleistungsfall hätte sich nur auf den jeweiligen Teilzeit-Arbeitsvertrag bezogen. Zudem kann bei einer parallelen Beschäftigung davon ausgegangen werden, dass der Bf. im Krankheits- oder Urlaubsfall sowohl für die X GmbH als auch für die Y s.r.o. nicht gearbeitet hätte, so dass das Verhältnis der Fehlstunden zu den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden bei beiden Gesellschaften zumindest ähnlich gewesen wäre. Die im Ausgangsfall gewählte Weiterverrechnung der Gehaltskosten für den Nichtleistungsfall anhand der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden dürfte damit dafür sprechen, dass sowohl die X GmbH als auch die Y s.r.o. – jeweils hinsichtlich der für sie geleisteten Arbeit – das *gesamte* Risiko für den Nichtleistungsfall trugen. Davon abzugrenzen sind jene Fälle der Personalgestaltung, in denen eine Person hinsichtlich der für sie geleisteten Arbeit so gut wie *kein* Risiko für den Nichtleistungsfall trägt. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Gestellungsnehmer (Benutzer) nur für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zahlt und dabei der Gesteller (Verleiher) die Kosten für den Nichtleistungsfall kalkulatorisch als Teil zahlreicher anderer Kosten verrechnet, also auch ohne direkten Bezug zu den tatsächlichen Fehlstunden der beim Gestellungsnehmer eingesetzten Arbeitnehmer. Zudem kann der Gesteller verpflichtet sein, dem Gestellungsnehmer im Nichtleistungsfall eine Ersatzarbeitskraft zu stellen. In diesem Fall spricht beim Gestellungsnehmer das fehlende Risiko für den Nichtleistungsfall gegen dessen Arbeitgeberbereitschaft.

17 VwGH v. 19. 12. 2002, 99/15/0191. Vgl. auch VwGH v. 27. 10. 1987, 85/14/0010; *Zorn*, in: *Günther*, SWI 2010, 521 (523).

AUFSÄTZE

beitgeber zu sehen sein, nämlich wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Verleiher abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Benutzers eingegliedert ist. Dabei könne insbesondere darauf abgestellt werden, wer die Gehaltshöhe festlegt, wer den Arbeitnehmer kündigen und entlassen darf, wer über das Urlaubsausmaß entscheidet und wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behält. Im vorliegenden Fall treffen diese Kriterien auf die X GmbH zu. Zudem habe die Y s.r.o. nur ein von der X GmbH abgeleitetes Weisungsrecht. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die typischen Arbeitgeberfunktionen nach österr. Recht weiterhin von der X GmbH wahrgenommen worden und nicht auf die Y s.r.o. übergegangen. Daher sei die 183-Tage-Regel anwendbar und die Vergütungen seien allein in Österreich zu besteuern.

Der VwGH folgt im Ergebnis dem Bf.:

„Dem DBA-CSSR (ist) keine Definition des Begriffes ‚Arbeitgeber‘ zu entnehmen Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR (ist) das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ..., wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert‘. Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens schmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal¹⁸ ... mwN, und z. B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547 ...; vgl. auch Giesinger¹⁹ ...). Die belangte Behörde stellte u. a. fest, dass die X GmbH denjenigen Teil des an den Beschwerdeführer gezahlten Arbeitslohnes an die Y s.r.o. weiterverrechnet habe, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Beschwerdeführers in der Slowakei entfiel. Demnach hat die Y s.r.o. jenen Anteil am Arbeitslohn, um den es im Streitfall geht, wirtschaftlich getragen. Indem die belangte Behörde diesen Umstand ... auch vor dem Hintergrund des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR als unbeachtlich angesehen hat, hat sie die Rechtslage verkannt.“

Der angefochtene Bescheid erwies sich daher als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er vom VwGH aufgehoben wurde.

3. Würdigung

3.1 Arbeitgeberbegriff nach dem Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel

In der vorliegenden Entscheidung bejaht der VwGH, dass nach Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR der Zusammenhang anderes

als eine innerstaatliche Arbeitgeberdefinition erfordert, und legt damit den Ausdruck „Arbeitgeber“ abkommensautonom aus, ohne auf das österr. oder slowakische Recht zurückzugreifen. Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR soll nämlich sicherstellen,

„dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens schmälert hat.“

Würden die Gehaltskosten an die slowakische Y s.r.o. weiterverrechnet und hat daher die Y s.r.o. die Vergütung wirtschaftlich getragen, so wurden dadurch slowakische Gewinne schmälert. Folglich soll die Slowakei als Tätigkeitsstaat die Vergütung besteuern können. Dies ist nur dann möglich, wenn die Vergütung von einem oder für einen in der Slowakei ansässigen Arbeitgeber – der Y s.r.o. – gezahlt wurde und daher Art. 15 Abs. 2 lit. b die Anwendung der 183-Tage-Regel versagt.

Der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel liegt darin, die internationale Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie den internationalen Handel zu fördern, indem zu starke Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat minimiert werden²⁰. Hierfür wird vom sonst geltenden Arbeitsortprinzip abgewichen. Voraussetzung ist aber, dass sowohl der Arbeitnehmer als auch der Arbeitgeber nur eine lose Verbindung oder Beziehung zum Quellenstaat haben, es also an einer ausreichenden Präsenz im Quellenstaat fehlt. Nur dann können Verwaltungsbelastungen durch Veranlagungs-, Steuerabzugs- oder Meldepflichten im Quellenstaat als unverhältnismäßig gesehen werden.

20 Vgl. z. B. die historischen Materialien zum am 23. 3. 1939 abgeschlossenen DBA USA-Schweden, wonach die in Art. XI enthaltene 180-Tage-Regel „störende Hindernisse“ für den Handelsverkehr beseitigen und die Reise in den anderen Vertragsstaat bedeutend erleichtern soll: Presidential Message of Transmittal to the Senate, Senate Executive K, 76th Congress, 1st Session, April 20, 1939, 3 = Roberts/Robinson (Hrsg.), Legislative History of United States Tax Conventions – Roberts & Holland Collection XVIII (1986) 2325 (2327) [Sweden 3 (5)] („Sweden values (Article XI) as relaxing a bothersome impediment to commercial intercourse“); Stam, Chief of Staff, Joint Committee on Internal Revenue Taxation, Memorandum, May 25, 1939 = Roberts/Robinson, History XVIII, 2334 (2335 f.) [Sweden 8 (9 f.)] („this provision will greatly facilitate the departure of nationals of either country from the shores of the other contracting nation with the least possible inconvenience“); Technical Memorandum of the Treasury Department Slightly Edited by the Staff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation – In Re Proposed Tax Convention Between the United States and Sweden = Roberts/Robinson, History XVIII, 2336 (2341 f.) [Sweden 10 (15 f.)] („the objective was one primarily of facilitating the departure of their nationals with the least possible inconvenience“, „it is believed ... that this article (Article XI) will have a beneficial effect upon the commercial intercourse between the two countries“). Vgl. auch den Kommentar zu den Entwürfen von Mexiko (1943) und London (1946), wonach die 183-Tage-Regel die Tätigkeiten von Unternehmen, die im internationalen Handel engagiert sind, sowie den Personenverkehr von Arbeitnehmern über die nationalen Grenzen hinweg fördern soll: Völkerbund, London and Mexico Model Tax Conventions – Commentary and Text, C. 88. M. 88. 1946. II. A. (1946) 23 = Joint Committee on Internal Revenue Taxation (Hrsg.), Legislative History of United States Tax Conventions IV (1962) 4319 (4343) („this modification of the rule of taxing the remuneration for personal services in the country where the corresponding services are rendered is intended to facilitate the operations of enterprises engaged in international trade and the movement of workers across national borders“). Vgl. schließlich auch OECD-Kommentar 1963-1977 Art. 15 Rn. 3.

18 Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuck/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 141 f.

19 Giesinger, SWI 2010, 3 ff.

AUFsätze

Eine lose Verbindung oder Beziehung zum Quellenstaat wird angenommen, wenn sich der Arbeitnehmer nur kurzfristig im Quellenstaat aufhält und der Arbeitgeber dort weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte hat, die die Vergütungen trägt.

Damit ist aber zweifelhaft, warum es bei der 183-Tage-Regel auf den von der h. M. vertretenen und vom VwGH hervorgehobenen Sinn und Zweck ankommen sollte, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einem kurzfristigen Aufenthalt behalten soll, wenn die Vergütungen den Unternehmensgewinn im Tätigkeitsstaat geschmälert haben²¹. Die Zumutbarkeit der Verwaltungsbelastungen hängt nicht von der Abziehbarkeit der Vergütungen ab. Sind nämlich Verwaltungsbelastungen insbesondere durch einen Lohnsteuerabzug zumutbar, wenn der Arbeitgeber eine bestimmte Präsenz im Quellenstaat hat, dann kommt es dabei – wie generell beim Arbeitsortprinzip – nicht darauf an, ob die Vergütungen im Quellenstaat abgezogen werden können. Ist eine derartige Präsenz gegeben, so werden im Regelfall auch die Abzugs- und die Besteuerungsmöglichkeit im Quellenstaat zusammenfallen. Daraus kann aber nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass die Abzugs- und die Besteuerungsmöglichkeit im Quellenstaat zusammenfallen *sollen*²². Das in Art. 15 Abs. 2 lit. b gewählte Kriterium der Ansässigkeit im Quellenstaat fällt außerdem nicht in jedem Fall mit der Abziehbarkeit der Vergütungen im Quellenstaat zusammen. Vielmehr fallen Ansässigkeit und Abziehbarkeit auseinander, wenn der Arbeitgeber im Quellenstaat ansässig ist, aber die Vergütungen einer Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat zugerechnet werden können²³. Schließlich lässt sich den historischen OEEC- und OECD-Materialien nicht entnehmen, dass durch Art. 15 Abs. 2 lit. b und c ein Verlust an Steueraufkommen, nämlich aufgrund der Abziehbarkeit der Vergütungen, ausgeglichen werden sollte²⁴. Sogar bei der Besteuerung von Schiff- und Luftfahrtunternehmen nach Art. 8 OECD-MA in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, und der Besteuerung der Arbeitnehmer nach Art. 15 Abs. 3 in ebendiesem Staat standen Überlegungen zum Lohnsteuerabzug im Vordergrund. Auf einen etwaigen Zusammenhang zwischen der Abzugs- und der Besteuerungsmöglichkeit wurde nicht eingegangen²⁵.

Dennoch ist dem VwGH zuzustimmen, dass der Arbeitgeberbegriff für Zwecke der 183-Tage-Regel abkommensautonom auszulegen ist. Innerstaatliche Arbeitgeberbegriffe

werden mitunter nur für Lohnsteuerabzugszwecke verwendet, so dass z. B. auch Betriebsstätten oder Zahlstellen „Arbeitgeber“ sein können²⁶. Derartige Arbeitgeberdefinitionen sind aber für abkommensrechtliche Zwecke oft ungeeignet. So ist z. B. der „Betriebsstättenfall“ in Art. 15 Abs. 2 lit. c eigens geregelt, so dass es für Art. 15 Abs. 2 lit. b keiner „Arbeitgebereigenschaft“ einer Betriebsstätte bedarf²⁷. Zudem dürfte es unerheblich sein, ob in einem Abkommen der nicht definierte Ausdruck „Arbeitgeber“ oder – so wie es in den ersten Entwürfen der 183-Tage-Regel der Fall war²⁸ – der in Art. 3 Abs. 1 definierte Ausdruck „Person“ verwendet wird. Art. 3 Abs. 1 enthält zahlreiche Definitionen und Art. 3 Abs. 2 verweist bei im Abkommen nicht definierten Ausdrücken auf das innerstaatliche Recht. Allerdings sehen beide Bestimmungen vor, dass die Definitionen und innerstaatlichen Bedeutungen nur dann herangezogen werden können, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Art. 3 Abs. 2 ist daher nicht als genereller Verweis auf innerstaatliche Arbeitgeberdefinitionen zu verstehen²⁹. Aus dem Abkommenszusammenhang kann vielmehr ein autonomer Arbeitgeberbegriff gewonnen werden. Vor allem aus dem Begriff der unselbständigen Arbeit, der von einem gemeinsamen internationalen Vorverständnis geprägt ist³⁰, sowie aus der Unterscheidung zwischen abhängigen und unabhängigen Vertretern nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA³¹ lassen sich wertvolle Arbeitgebermerkmale gewinnen. In einer Gesamtbetrachtung lässt sich daher feststellen, wer die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt und somit der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist.

3.2 Wann werden Vergütungen „gezahlt“ oder wirtschaftlich getragen?

Da der VwGH den Blick darauf lenkt, in welchem Staat die Vergütungen den Unternehmensgewinn geschmälert haben, ob die Vergütungen weiterverrechnet wurden und wer die Vergütungen wirtschaftlich getragen hat, könnte sich die Frage stellen, ob der VwGH in Wirklichkeit gar nicht den Ausdruck „Arbeitgeber“, sondern nur den Ausdruck „gezahlt“ abkommensautonom auslegt. In der Literatur wird vielfach vertreten, dass diese in Art. 15 Abs. 2 lit. b verwendeten Ausdrücke eine voneinander unabhängige Bedeutung haben³². Wer die Vergütungen wirtschaftlich trägt, sei nicht für die Arbeitgebereigenschaft von Bedeutung, sondern nur für die Frage, von welcher oder für welche Person die Vergütungen „gezahlt“ werden³³. Wird jedoch den Ausdrücken „Arbeitgeber“ und „gezahlt“ eine voneinander unabhängige

21 Vgl. ausführlich *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 83 ff.

22 Es sind Fälle denkbar, in denen eine Betriebsstätte im Quellenstaat gar nicht besteuert wird, weil sämtliche Unternehmensgewinne nach Art. 8 OECD-MA nur in einem anderen Staat (in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet) besteuert werden können. Es wäre nicht ersichtlich, warum ein Lohnsteuerabzug im Quellenstaat trotz einer Betriebsstätte im Quellenstaat allein mangels Abziehbarkeit der Vergütungen zu übermäßigen Verwaltungsbelastungen führen sollte. Vgl. *Dziurdz*, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of „Borne by a Permanent Establishment“, Bulletin 2013, 122 (122 ff.); *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 214 ff. (Beispiel 23).

23 Vgl. *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 199 ff.

24 Vgl. insb. OEEC, FC/WP10(57)1, 11. 9. 1957, 11.

25 Vgl. *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 87 f. m. w. N.

26 Vgl. *De Broe/Jones//Raad/Gall*, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: „Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State“, Bulletin 2000, 507; *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 106 f.

27 Umgekehrt kann sich aber bei Art. 15 Abs. 2 lit. c die Frage stellen, ob eine Betriebsstätte – wäre sie selbständig und von anderen Unternehmensteilen völlig unabhängig – die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausüben würde und daher „Arbeitgeber“ wäre. Vgl. *Dziurdz*, Bulletin 2013, 126 f.; *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 202 ff.

28 Vgl. *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 70 ff.

29 Vgl. ausführlich *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 105 ff.

30 Vgl. *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 109 ff.

31 Vgl. *Dziurdz*, (Fn. 11), S. 116 ff.

AUFsätze

Bedeutung beigelegt, so sind Fälle denkbar, in denen die 183-Tage-Regel niemals anwendbar wäre, und zwar unabhängig davon, wo der (nicht zahlende) Arbeitgeber und die zahlende Person (insoweit ohne Arbeitgeberberei­genschaft) ansässig sind³⁴. Nicht nur diese systematisch unbefriedigenden Ergebnisse, sondern auch die ersten Entwürfe der 183-Tage-Regel deuten aber darauf hin, dass die Kriterien der Arbeitgeberberei­genschaft und der Zahlung untrennbar miteinander verbunden sind. Ursprünglich wurden nämlich die Ausdrücke „Person“, „Person, die die Vergütungen zahlt“ und „Arbeitgeber“ als Synonyme gesehen³⁵. Folglich ist die Wortfolge „von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt“ als ein Konzept zu verstehen, das nicht in einzelne Bestandteile aufgesplittet werden kann³⁶. In diesem Sinne dürfte auch für den VwGH die Frage, wer die Vergütungen wirtschaftlich trägt, den abkommensautonomen Arbeitgeberbegriff näher umschreiben. Wann aber werden die Vergütungen von einer Person wirtschaftlich getragen? Geht man mit dem VwGH davon aus, dass ein Sinn und Zweck von Art. 15 Abs. 2 lit. b darin liegt, die Besteuerung im Tätigkeitsstaat sicherzustellen, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird und die Vergütungen die Unternehmensgewinne im Tätigkeitsstaat geschmälert ha-

ben, so könnte „wirtschaftlich getragen“ mit „abziehbar“ oder gar mit einem tatsächlichen Abzug gleichgesetzt werden. Dazu äußert sich der VwGH aber nur denkbar knapp:

„Die belangte Behörde stellte u. a. fest, dass die X GmbH denjenigen Teil des ... gezahlten Arbeitslohnes an die Y s.r.o. weiterverrechnet habe, der rechnerisch auf die Arbeitszeit ... in der Slowakei entfiel. Demnach hat die Y s.r.o. jenen Anteil am Arbeitslohn ... wirtschaftlich getragen.“

Soweit also der Arbeitslohn an die Y s.r.o. weiterverrechnet wurde, könnte angenommen werden, die Y s.r.o. habe den Arbeitslohn wirtschaftlich getragen und sei daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber.

Allerdings wird auch der Arbeitgeber versuchen, die Vergütungen weiterzuverrechnen, nämlich als Preisbestandteil von eigenen Produkten oder Dienstleistungen, um die Vergütungen wirtschaftlich gesehen nicht selbst tragen zu müssen³⁷. Richtigerweise wird der zunächst vermutete Arbeitgeber seine Arbeitgeberberei­genschaft nicht schon dadurch verlieren, dass er Produkte liefert oder Dienstleistungen erbringt und dabei dem Kunden auch die Vergütungen seiner Arbeitnehmer kalkulatorisch als Preisbestandteil weiterverrechnet, also die Vergütungen wirtschaftlich gesehen vom Kunden getragen werden. Gleichzeitig wird der Kunde dadurch nicht zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber. Mit der 183-Tage-Regel sollen übermäßige Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat vermieden und dadurch die internationale Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie der internationale Handel gefördert werden. Damit erfordert es der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel gerade nicht, allein auf die Weiterverrechnung abzustellen und den im Quellenstaat ansässigen Bezieher einer Lieferung oder Dienstleistung zum abkommensrechtlichen „Arbeitgeber“ zu machen, denn dann bliebe der 183-Tage-Regel kaum ein praktischer Anwendungsbereich. Vielmehr muss entscheidend sein, wer die abkommensautonom gewonnenen Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt. Zwar kann die Art der Weiterverrechnung Indizwirkung haben, ob eigenständige Produkte oder Dienstleistungen erbracht werden und wer z. B. das Risiko für den Nichtleistungsfall trägt. Doch zwischen verbundenen Unternehmen muss untersucht werden, ob die Weiterverrechnung fremdüblich war, wofür wiederum die ausgeübten Funktionen relevant sind.

In dem vom VwGH verwiesenen BFH-Urteil vom 23. 2. 2005³⁸ geht der BFH davon aus, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeber

„nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere ... Person sein (kann), die die Vergütung für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt“.

32 Vgl. z. B. Zehetner/Dupal, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer 133 f. und 141 f.; Zehetner, Die Arbeitgeberberei­genschaft von Personengesellschaften nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000, S. 153 (160 und 166); Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 15 Rz. 49a; Kempermann, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland – Schweiz, 34. Aufl. 2011, Art. 15 Anm. 56; von Bornhaupt, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entscheidung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, Beilage 16 zu BB 1985, 1 (13); Siefert, RIW 1986, 979 (980 f.); Burgstaller, Intertax 2005, 123 (131 und 133); Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, S. 203 f.; Pötgens, Income from International Private Employment, 2007, S. 594 und 597 f.; Pötgens, Proposed Changes to the Commentary on Art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of „Employer“ for Treaty Purposes, Bulletin 2007, 476 (486).

33 Falls im vorliegenden Fall die österr. X GmbH zwar weiterhin Arbeitgeber war, aber die Vergütungen nicht von der X GmbH wirtschaftlich getragen und damit gezahlt wurden, sondern nur von der slowakischen Y s.r.o., so wäre die Anwendung der 183-Tage-Regel zu versagen. Gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. b muss nämlich der zahlende Arbeitgeber nicht in der Slowakei ansässig sein. Zwar wäre die X GmbH als Arbeitgeber nicht in der Slowakei ansässig, doch die X GmbH wäre nicht der zahlende Arbeitgeber. Vgl. zudem zur Frage, wann die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden und warum der zahlende Arbeitgeber nicht gleichzeitig für einen anderen Arbeitgeber zahlen darf, Dziurdz, (Fn. 11), S. 122.

34 Bei einem positiven Verständnis der 183-Tage-Regel (Besteuerung im Quellenstaat, wenn der zahlende Arbeitgeber im Quellenstaat ansässig ist) würde hingegen auch bei einem kurzfristigen Aufenthalt immer das Arbeitsortprinzip greifen, und zwar auch dann, wenn der (nicht zahlende) Arbeitgeber und die zahlende Person (insoweit ohne Arbeitgeberberei­genschaft) nicht im Quellenstaat ansässig sind und daher durch Veranlagungs-, Steuerabzugs- oder Meldepflichten zu starke Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat entstehen könnten.

35 Vgl. Dziurdz, (Fn. 11), S. 70 ff. und 129 ff.

36 So im Ergebnis auch Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung: DBA, 86. Aufl., März 2002, Art. 15 MA Rz. 122 („der Arbeitgeber (ist) immer derjenige, der die Vergütung wirtschaftlich tragen muß“, „(die Formulierung ‚von/für ... gezahlt‘ hat dann keine eigenständige Bedeutung“); Wassermeyer/Schwenke, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung: DBA, 120. Aufl., Oktober 2012, Art. 15 MA Rz. 122.

37 Vgl. i.d.S. Kroppen, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2000/2001, 2001, S. 636 („der Kunde (trägt) immer in irgendeiner Form die Vergütung wirtschaftlich“); Runge, IStR 2002, 39 („in einer Vielzahl von Fällen werden die Vergütungen wirtschaftlich von einem Dritten getragen“); Bosshard/Rajower, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), FStR 2003, S. 213; Waldburger, Income from Employment, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives, 2008, S. 192 f.

38 BFH v. 23. 2. 2005, I R 46/03, BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547, IStR 2005, 458.

AUFsätze

Dabei begnügt sich der BFH aber nicht allein mit einer Zahlung oder Weiterverrechnung. Der abkommensrechtliche Arbeitgeber muss die Vergütung für die ihm geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich tragen³⁹. Damit die Vergütung vom aufnehmenden Unternehmen wirtschaftlich getragen wird, darf der an das aufnehmende Unternehmen verrechnete Betrag nicht Preisbestandteil für eine vom entsendenden Unternehmen erbrachte anderweitige Leistung sein, sondern muss sich „konkret auf die an den Kläger (Arbeitnehmer) gezahlte Vergütung (beziehen)“⁴⁰. Zudem kann eine konzerninterne Entsendung „nur dann zu einem Wechsel der Arbeitgeberstellung führen, wenn der betreffende Arbeitnehmer nicht nur ‚in‘ dem aufnehmenden Unternehmen, sondern auch ‚für‘ dieses tätig wird“. Arbeitet der Arbeitnehmer abwechselnd sowohl für das entsendende als auch für das aufnehmende Unternehmen, wobei das aufnehmende dem entsendenden Unternehmen den gezahlten Arbeitslohn anteilig ersetzt, sind beide Unternehmen abkommensrechtlich „Arbeitgeber“⁴¹. Dem BFH zufolge soll es aber auch darauf ankommen, „in wessen Interesse und auf wessen Betreiben die Entsendung erfolgt“⁴². Schließlich kann das aufnehmende Unternehmen nur dann abkommensrechtlicher Arbeitgeber sein, „wenn der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf ... eingebunden und dessen Weisungen unterworfen ist“⁴³. Wird der Arbeitnehmer nicht in die bestehende Hierarchie eingebunden und fehlt daher „die für ein Arbeitsverhältnis kennzeichnende Abhängigkeit“, ist das aufnehmende Unternehmen selbst dann kein abkommensrechtlicher Arbeitgeber, wenn es dem entsendenden Unternehmen den gezahlten Arbeitslohn anteilig ersetzt.

All diese Kriterien und Überlegungen können dem abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff zugrunde liegen. Damit existiert eine Vielzahl an Arbeitgeberfunktionen, die in einer Gesamtbetrachtung zu würdigen sind. Arbeitgeber für Zwecke der 183-Tage-Regel ist jene Person, die die relevanten Arbeitgeberfunktionen – ggf. hinsichtlich einzelner, voneinander zeitlich und funktionell abgrenzbarer Arbeitsleistungen⁴⁴ – vorwiegend ausübt. Wer nicht den Preis für Produkte oder Dienstleistungen, sondern den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt, lässt sich nicht allein anhand der Verrechnungsmodalitäten oder Zahlungswege bestimmen. Nur jene Person, die die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt, für den also der Arbeitnehmer unselbständig arbeitet, ist Arbeitgeber und trägt wirtschaftlich den Arbeitslohn. Wer hingegen keine Arbeitgeberfunktionen ausübt und daher kein Arbeitgeber ist, für den arbeitet der Arbeitnehmer

nicht, der kann auch nicht den Arbeitslohn tragen, sondern nur den Preis für bezogene Produkte oder Dienstleistungen.

Zwar setzt der BFH in seiner Rechtsprechung die Arbeitgeberbereiensehaft zunächst mit der Frage gleich, wer die Vergütung wirtschaftlich trägt, doch im Ergebnis kommt es dabei nicht allein auf eine Zahlung oder Weiterverrechnung an, sondern es sind eine Reihe von Kriterien zu berücksichtigen⁴⁵. Da der VwGH ebenfalls auf das Kriterium „wirtschaftlich getragen“ zurückgreift, könnte der Gerichtshof mit diesem Kriterium andere Arbeitgeberfunktionen implizit mitberücksichtigen. Indem aber der VwGH auf die vielen, vom Bf. und vom UFS durchaus angesprochenen Arbeitgeberfunktionen gar nicht näher eingeht, sondern sich allein mit der Weiterverrechnung der Vergütungen an die Y s.r.o. begnügt, bleibt letztlich offen, aufgrund welcher Arbeitgeberfunktionen der Gerichtshof die slowakische Y s.r.o. als abkommensrechtlichen Arbeitgeber sah oder ob allein die Weiterverrechnung ausschlaggebend war. Damit bietet die Entscheidung wenig Anhaltspunkte dafür, wann eine Weiterverrechnung der Vergütungen nicht nur als Preisbestandteil von Produkten oder Dienstleistungen erfolgt, wann die Vergütungen von einer Person nicht nur als Preisbestandteil von Produkten oder Dienstleistungen wirtschaftlich getragen werden oder welche Bedeutung die zahlreichen anderen Arbeitgeberfunktionen – fachliche und disziplinarische Weisungsbefugnis, organisatorische Eingliederung in das Unternehmen, Risiko und Verantwortung für die Arbeitsergebnisse, Kontrolle und Verantwortung über den Arbeitsplatz, Bereitstellung von Werkzeugen und Material, Arbeitnehmerauswahl und Vertragsverhandlungen, Kündigung, Abmahnung und Entlassung, Festlegung von Urlaub und Arbeitsplan, Risiko für den Nichtleistungsfall, Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge, etc. – für Zwecke der 183-Tage-Regel haben. Was der VwGH unter dem abkommensautonomen Arbeitgeberbegriff versteht und welchen Arbeitgeberfunktionen er welches Gewicht beimisst, ist aus der vorliegenden Entscheidung nur vage erkennbar.

4. Zusammenfassung

Im Erkenntnis vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031 ging es um die Frage, welche Bedeutung der Ausdruck „Arbeitgeber“ für Zwecke der 183-Tage-Regel in DBA hat. Der VwGH legt den Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, ohne auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen. Dabei dürfte der VwGH von einem wirtschaftlich geprägten Arbeitgeberbegriff ausgehen. Inspiriert von der BFH-Rechtsprechung soll entscheidend sein, wer den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Welche Kriterien hierbei geprüft werden müssen, bleibt aber verborgen. Richtigerweise dürfte es nicht allein auf die Zahlung, eine Weiterverrechnung oder den Abzug der Vergütungen ankommen.

45 Vgl. z. B. auch Wassermeyer, SWI 1998, 399 (400): „Arbeitgeber im Sinne der DBA (ist) derjenige ..., der die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt ... Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer dem in- oder ausländischen Unternehmen seine Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung tätig wird und dessen Weisungen unterworfen ist und der Arbeitslohn nicht Preisbestandteil einer Lieferung oder Werkleistung ist.“

39 Vgl. auch BFH v. 21. 8. 1985, I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4, BeckRS 1985, 22007369; v. 29. 1. 1986, I R 109/85, BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442, BeckRS 1986, 22007552; v. 15. 3. 2000, I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238, IStR 2000, 407; v. 4. 9. 2002, I R 21/01, IStR 2003, 128 m. Anm. Benecke, Schmitzer; v. 18. 12. 2002, I R 96/01, IStR 2003, 537 m. Anm. de Weerth.

40 Vgl. auch BFH v. 21. 8. 1985, I R 63/80, BeckRS 1985, 22007369.

41 Vgl. aber zur Frage, ob eine unselbständige Arbeit auch für mehrere abkommensrechtliche Arbeitgeber ausgeübt werden kann, Dziurdz, (Fn. 11), S. 122 ff.

42 Kritisch Dziurdz, (Fn. 11), S. 137 f.

43 Vgl. auch BFH v. 15. 3. 2000, I R 28/99, IStR 2000, 407.

44 Vgl. Dziurdz, (Fn. 11), S. 122 ff.

AUFsätze

Vielmehr sind zahlreiche Arbeitgeberfunktionen – von der Weisungsbefugnis bis hin zum Risiko für den Nichtleistungsfall – zu berücksichtigen. Somit kann bei einer konzerninternen Arbeitnehmerentsendung das entsendende Unternehmen, mit dem der arbeitsrechtliche Dienstvertrag abgeschlossen wurde, auch der abkommensrechtliche Arbeitgeber bleiben, sofern es die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt. Ist das entsendende Unternehmen der abkommensrechtliche Arbeitgeber, so wird sich daran durch eine Weiterverrechnung der Vergütungen an das aufnehmende Unternehmen nichts ändern, denn die weiterverrechneten Vergütungen können in diesem Fall nur Preisbestandteil von eigenständigen Produkten oder Dienstleistungen sein. Erst wenn das aufnehmende Unternehmen die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt, wird

es zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber. Gleichzeitig kann aber die Art der Weiterverrechnung Indizwirkung haben, ob eigenständige Produkte oder Dienstleistungen erbracht werden und wer z. B. das Risiko für den Nichtleistungsfall trägt. Schwierig zu beurteilen sind oft Fälle der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung. Auf Basis abkommensautonomer Kriterien wird im OECD-Kommentar 2010 der Benutzer als Arbeitgeber gesehen, denn für den Benutzer sollen die erbrachten Arbeitsleistungen ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit sein. Ob sich der VwGH dieser generalisierenden und daher kritikwürdigen Auffassung anschließen oder sich doch den Arbeitgeberfunktionen näher widmen wird, bleibt abzuwarten. Bei all diesen Fragen wird aber ein innerstaatlicher Arbeitgeberbegriff keine Rolle mehr spielen.

Polnische KGaA als steuerliches Gestaltungsinstrument deutscher Investoren: Von Irrungen und Wirrungen und der Zukunft eines Investitionsvehikels

Von *Agnieszka Kopec und Agata Nagel, beide Frankfurt (Oder)**

Die polnische KGaA (pol. *spółka komandytowo-akcyjna*) gehört in Polen gesellschaftsrechtlich zu den Personengesellschaften und wird für steuerliche Zwecke transparent behandelt. Neben der transparenten Besteuerung hat zur steuerlichen Attraktivität dieser Rechtsform eine für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Rechtsprechung im Jahr 2012 beigetragen, nach welcher der Gewinnanteil des Aktionärs erst beim tatsächlichen Erhalt zu versteuern ist. U. a. aus diesem Grund hat die KGaA in den letzten Jahren in Polen erheblich an Bedeutung gewonnen¹.

Der vorliegende Beitrag widmet sich einer Bestandsaufnahme zur steuerlichen Bewertung der Investition eines deutschen Investors als Aktionär einer polnischen KGaA. Aufgezeigt werden Argumentationslinien der polnischen Finanzverwaltung und der Verwaltungsgerichte zur steuerlichen Handhabung der KGaA-Gewinnanteile, die auf den Aktionär entfallen. Die Besteuerung des Gewinnanteils bei dem Komplementär ist nicht Gegenstand dieses Beitrages².

* M. Sc. *Agnieszka Kopec* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina. M. Sc. *Agata Nagel* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, insb. Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina.

¹ Es gab im Jahr 2007 nur 252 KGaA, die Anzahl stieg aber bis zum Ende 2012 auf 2 762 an. Vgl. GUS (dt. das Hauptstatistikamt), www.stat.gov.pl/gus/5840_1304_PLK_HTML.htm. Letzter Zugriff am 1. 7. 2013.

² Der Komplementär einer polnischen KGaA wird genauso besteuert wie ein Gesellschafter einer polnischen Personengesellschaft (z. B. Kommanditist oder Komplementär einer polnischen KG). Zu den Besteuerungsfolgen der Investition über die KG/OHG in Polen vgl.: *Kudert/Jarzynska*, RIW 2009, 792 ff.; *Kudert/Jamrozny*, PIStB 2010, 275 ff.

1. Die polnische KGaA im Gesellschaftsrecht

Gesellschaftsrechtlich ist die polnische KGaA trotz der Einordnung als eine Personengesellschaft der deutschen Struktur sehr ähnlich. Auch hier gibt es zwei Arten von Gesellschaftern, die vornehmlich aufgrund des Umfangs der Haftung voneinander abzugrenzen sind: den Komplementär, der gegenüber den Gläubigern für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft uneingeschränkt haftet und den (Kommandit-) Aktionär, der vorwiegend die passive Stellung eines reinen Kapitalgebers einnimmt und von der Haftung für die Schulden der Gesellschaft bis auf Höhe seiner Einlage ausgeschlossen ist³. Die Komplementäre führen die Geschäfte der KGaA und vertreten diese im Außenverhältnis. Ein Aktionär kann hingegen die Gesellschaft ausschließlich als ein gesondert bestellter Bevollmächtigter vertreten. Zu den charakteristischen Merkmalen der KGaA gehören die gesetzlich kodifizierten Organe, die wiederum für Kapitalgesellschaften typisch sind. Dies sind die Hauptversammlung und der Aufsichtsrat; letzterer ist nur fakultativ⁴. Das Mindestkapital bei der Gründung der polnischen KGaA beträgt aktuell 50 000 PLN (ca. 11 500 €)⁵. Dieses setzt sich aus der Summe der Einlagen der Aktionäre zusammen.

³ Art. 125 HGB-PL (pol. Gesetz über die Handelsgesellschaften, Kodex *spółek handlowych* v. 15. 9. 2000, Dz. U. 2000, Nr. 94, Pos. 1037) verlangt mindestens einen Komplementär und mindestens einen Aktionär zur Gründung einer KGaA. Der Aktionär haftet uneingeschränkt, wenn er zugleich zu einem Komplementär wird. Ist das der Fall, muss sein Name in der Firma der Gesellschaft explizit aufgeführt werden.

⁴ Übersteigt die Anzahl der Aktionäre 25 Personen, ist der Aufsichtsrat obligatorisch zu berufen, vgl. Art. 142 § 1 HGB-PL. Ausführlich zu den Organen und ihrer Kompetenzen, vgl. *Wowerka*, WIRO 2008, 260 ff.

⁵ Umrechnungskurs: 1 € = 4,33 PLN, vgl. NBP (Polnische Nationalbank), www.nbp.pl. Letzter Zugriff am 24. 6. 2013.