

Arbeitgebereigenschaft und Betriebsstättenrisiko bei der Arbeitnehmerüberlassung

Im Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031 hat der VwGH entschieden, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeber für Zwecke der 183-Tage-Regel jene Person ist, die den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt. Dieser Beitrag untersucht die Folgen der Entscheidung für die gewerbliche und konzerninterne Arbeitnehmerüberlassung, auch vor dem Hintergrund der im OECD-Kommentar 2010 genannten Arbeitgebermerkmale und der BFH-Rechtsprechung. Zudem wird auf das Betriebsstättenrisiko für den Arbeitgeber eingegangen.

1. VwGH-Erkenntnis zum Arbeitgeberbegriff

Wird ein Arbeitnehmer im Ausland tätig, so entscheidet in Doppelbesteuerungsabkommen meist eine Art 15 OECD-MA nachgebildete Vorschrift darüber, in welchem Staat die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuert werden können. Dabei gilt nach Art 15 Abs 1 das Arbeitsortprinzip. Wird eine unselbständige Arbeit im Quellenstaat¹⁾ ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im Quellenstaat besteuert werden. Allerdings sieht Art 15 Abs 2 – die sogenannte 183-Tage-Regel oder Monteur-Klausel – eine Ausnahme vom Arbeitsortprinzip vor, wenn

- (a) der Arbeitnehmer sich im Quellenstaat 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.

Ob die 183-Tage-Regel anwendbar ist, hängt bei einem kurzfristigen Aufenthalt im Quellenstaat somit davon ab, wer der Arbeitgeber ist. Im Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031 hat sich der VwGH mit der abkommensrechtlichen Arbeitgebereigenschaft näher auseinandergesetzt.²⁾ Darin geht der Gerichtshof davon aus, dass der Ab-

kommenszusammenhang einen vom innerstaatlichen Recht unabhängigen Arbeitgeberbegriff erfordern kann. Hierbei stellt der VwGH insbesondere darauf ab, ob und an wen der Arbeitslohn weiterverrechnet wurde und wer daher die Vergütungen wirtschaftlich getragen hat. Inspiriert von der BFH-Rechtsprechung soll für die Arbeitgebereigenschaft maßgeblich sein, wer den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt.

Aus dem VwGH-Erkenntnis geht aber nicht klar hervor, was unter dem Kriterium „wirtschaftlich getragen“ zu verstehen ist.³⁾ Zunächst beruft sich der VwGH auf die hM, wonach Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA sicherstellen soll, dass der Quellenstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn der gezahlte Arbeitslohn einen im Quellenstaat zu besteuern den Unternehmensgewinn schmälert hat.⁴⁾ Das könnte in der Tat dafür sprechen, auf die Weiterverrechnung der Vergütungen abzustellen und danach zu fragen, ob diese im Quellenstaat abgezogen werden können, also von einer dort ansässigen Person wirtschaftlich getragen werden. Allerdings liegt der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel darin, die internationale Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie den internationalen Handel zu fördern,⁵⁾ indem zu starke Verwaltungs-

1) 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.

2) Vgl dazu *Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 435; *Bendlinger*, Der Beschäftigte als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432; *Steiner*, VwGH zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – alle Unklarheiten beseitigt? *taxlex* 2013, 420; *Shubshizky*, DBA-Arbeitgeberbegriff: VwGH spricht sich für den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff aus, ASoK 2013, 321; *Shubshizky*, DBA-rechtlicher Arbeitgeber bei internationalen Arbeitskräfteüberlassungen, ASoK 2013, 446; *Pinetzl/Zeiler*, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 18; *Dziurdz*, 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, IStR 2013, 939; zuvor UFS 22. 1. 2009, RV/3057-W/08; dazu *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3; *Schuster*, Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei grenzüberschreitender Beschäftigung, SWK

2009, S 790; *Mühlberger*, Besteuerungsrecht bei teilweiser Entsendung eines Dienstnehmers zur slowakischen Tochtergesellschaft, FJ 2009, 233; *Shubshizky*, Arbeitgebereigenschaft bei Entsendungen, ASoK 2009, 393; *Schohaj*, Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei konzerninterner Entsendung in die Slowakei, UFSjournal 2009, 109. Vgl idZ auch UFS 31. 7. 2013, RV/0625-V/11 sowie VwGH 31. 7. 2013, 2010/13/0003; dazu *Dziurdz*, Weiterverrechnung der Gehaltskosten als Kriterium für die Arbeitgebereigenschaft? *ecolex* 2013, 1121.

3) Vgl *Dziurdz*, IStR 2013, 942 ff; so im Ergebnis auch *Pinetzl/Zeiler*, SWI 2014, 18 ff.

4) Vgl statt vieler *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art 15 Rz 53a.

5) Vgl zB 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 depar-

belastungen durch Veranlagungs- oder Abzugspflichten im Quellenstaat minimiert werden.⁶⁾ Warum das Ausmaß der Verwaltungsbelastungen von der Abziehbarkeit der Vergütungen im Quellenstaat abhängen sollte, bleibt fraglich.⁷⁾ Aus der historischen Entwicklung lassen sich keine Hinweise auf einen gewünschten Zusammenhang zwischen der Abzugs- und der Besteuerungsmöglichkeit nachweisen.⁸⁾ Vielmehr dürfte die Zumutbarkeit der Verwaltungsbelastungen von der Präsenz im Quellenstaat abhängen, die sowohl beim Arbeitnehmer als auch beim Arbeitgeber näherungsweise (Aufenthaltsdauer, Ansässigkeit, Betriebsstätte) festgestellt wird. Aus der Sicht der Finanzverwaltung ließe sich zudem vertreten, dass eine Besteuerung im Quellenstaat nur dann sichergestellt werden kann, wenn eine derartige Präsenz vorhanden ist.⁹⁾ Ist eine ausreichende Präsenz im Quellenstaat 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*.¹⁰⁾ Das in Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA gewählte Kriterium der Ansässigkeit im Quellenstaat ist für diesen vermeintlichen Sinn und Zweck auch gar nicht gut geeignet, nämlich wenn der Arbeitgeber

im Quellenstaat ansässig ist, aber die Vergütungen bei einer Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat abgezogen werden können.¹¹⁾

Problematischer ist jedoch, dass der VwGH einen Zusammenhang zwischen der Weiterverrechnung der Vergütungen und dem Kriterium „wirtschaftlich getragen“ herstellt. Aus dem VwGH-Erkenntnis könnte geschlossen werden, dass soweit der Arbeitslohn an eine im Quellenstaat ansässige Person weiterverrechnet wurde, diese Person den Arbeitslohn wirtschaftlich getragen habe und daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber sei. Bei näherer Betrachtung zeigt sich aber, dass die Zahlung oder Weiterverrechnung der Vergütungen für die Arbeitgeberbereitschaft nicht entscheidend sein kann. Auch der Arbeitgeber wird versuchen, die Vergütungen weiterzuerrechnen, nämlich als Preisbestandteil von eigenen Produkten oder Dienstleistungen, um die Vergütungen wirtschaftlich gesehen nicht selbst tragen zu müssen.¹²⁾ Richtigerweise wird der zunächst vermutete Arbeitgeber seine Arbeitgeberbereitschaft 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 hierdurch 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.

Folglich müssen Abgrenzungskriterien gefunden werden, wann Lieferungen oder Dienstleistungen vorliegen, die nur indirekt als Preisbestandteil die Vergütungen der Arbeitnehmer enthalten und die Arbeitgeberbereitschaft nicht beeinflussen, und wann es doch zu einer relevanten Weiterverrechnung der Vergütungen kommt, weil solche Lieferungen oder Dienstleistungen gerade nicht vorliegen. In Grenzfällen ist diese Abgrenzung schwierig, aber dennoch erforderlich. So stellt sich zB die Frage, ob ein gewerblicher Arbeitskräfteüberlasser (Verleiher) eigenständige Dienstleistungen erbringt, ohne dabei seine Arbeitgeberbereitschaft zu verlieren, oder ob doch der Beschäftigte (Entleiher) zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber wird, weil dieser die Vergütungen der Arbeitnehmer wirtschaftlich trägt. In Reaktion auf das VwGH-Erkenntnis nehmen *Heinz Jirousek* und *Helmut Loukota* an, dass „*sich diese Auffassung ... [abkommensrechtlicher Arbeitgeber ist, wer den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt] auf Fälle einer Arbeitskräfteüberlassung (Passivleistung) be-*

ture 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.

6) Vgl idZ OECD-Kommentar 2000 Art 15 Rn 6.2: Art 15 Abs 2 lit b und c „können auch dadurch gerechtfertigt werden, dass die Auferlegung einer Verpflichtung zum Abzug an der Quelle für eine kurzfristige Arbeitsausübung in einem bestimmten Staat eine zu starke Verwaltungsbelastung darstellt, wenn der Arbeitgeber in diesem Staat weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte unterhält.“

7) Vgl ausführlich *Dziurdz*, *Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht* (2013) 83 ff.

8) Vgl insb OEEC, FC/WP10(57)1, 11. 9. 1957, 11. 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 eingegangen. Vgl *Dziurdz*, *Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung* 87 f mwN.

9) In diese Richtung zB *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, *Doppelbesteuerung: DBA¹²⁰* (Oktober 2012) Art 15 MA Rz 34 („bei sehr kurzfristigen Auslandsentsätzen [stehen] die Erfassungsprobleme und der Aufwand idR in keinem vertretbaren Verhältnis zum Steueraufkommen“); *Popp*, *Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland*, DB 1976, 2081 (2083) („Steuererfassung“); *Krawitz/Hick*, *Grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung im Abkommensfall nach der neueren BFH-Rechtsprechung*, RfW 2003, 900 (903) („steuerliche Erfassung ... [ist] für den anderen Vertragsstaat schwierig“); *Schilcher/Stefaner*, *Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art 15 DBA-Deutschland*, SWI 2005, 5 (6) („es [ist] ungewiss, ob der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht ... durchsetzen kann“); *Philipp/Loukota/Jirousek*, *Internationales Steuerrecht V1 Z 15* (2011) Rz 51 („großes Risiko der steuerlichen Nichterfassung“); vgl aber auch *Dziurdz*, *Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung* 82 f.

10) 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 for International Taxation* 2013, 122; *Dziurdz*, *Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung* 214 ff (Beispiel 23).

11) Vgl *Dziurdz*, *Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung* 199 ff.

12) Vgl idS *Kroppen* in *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2000/2001* (2001) 633 (636) („der Kunde [trägt] immer in irgendeiner Form die Vergütung wirtschaftlich“); *Runge*, *Internationaler Arbeitnehmerverleih und Personalentsendung: Der Arbeitgeberbegriff in Art 15 OECD-Musterabkommen*, IStR 2002, 37 (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, 200 (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) 185 (192 f).

schränkt und nicht auch bei Aktivleistungen Geltung besitzen soll“.¹³⁾ Im Kern weisen die Autoren damit zu Recht darauf hin, dass die Weiterverrechnung der Vergütungen und die wirtschaftliche Lohnkostentragung nicht in jedem Fall die Arbeitgeberbereitschaft bestimmen darf, nämlich dann nicht, wenn eigenständige Produkte geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden, also Aktivleistungen vorliegen.¹⁴⁾ Gleichzeitig verlagert sich damit die Abgrenzungsfrage aber nur auf eine andere Ebene: Wann liegen „Passivleistungen“ vor, bei denen die Weiterverrechnung der Vergütungen die Arbeitgeberbereitschaft entscheidend mitbestimmt und den Kunden zum Arbeitgeber macht, und wann „Aktivleistungen“, bei denen unbeachtet bleibt, dass die Vergütungen weiterverrechnet und wirtschaftlich gesehen vom Kunden getragen werden? Kann angenommen werden, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung stets „Passivleistungen“ vorliegen? Trägt also im Sinne der VwGH-Rechtsprechung stets der Beschäftigter wirtschaftlich den Arbeitslohn und ist daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber, wenn dem Beschäftigter „nur“ Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung zur Verfügung gestellt werden? Doch auch wenn bei der Arbeitskräfteüberlassung stets eine „Passivleistung“ angenommen wird, bleibt die Frage offen, was unter der „Arbeitskräfteüberlassung“ für Zwecke der Abgrenzung zwischen „Aktivleistungen“ und „Passivleistungen“ konkret zu verstehen ist. In Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen folgen, kommt dieser Ausdruck gar nicht vor. Auf innerstaatliche Wertungen kann es zudem nicht ankommen, ist doch – so der VwGH – der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff abkommensautonom auszulegen.

Heinz Jirousek und Helmut Loukota schlagen vor, die Trennungslinie zwischen der „passiven Arbeitskräfteüberlassung“ und der „aktiven Assistenzleistung“ aus dem OECD-Kommentar 2010 zu gewinnen.¹⁵⁾ Für jene Abkommen, die dem OECD-Musterabkommen 2010 folgen, ist der in diesem Jahr revidierte Kommentar zu Art 15 in der Tat als ein Auslegungsmittel zu berücksichtigen und könnte bei der Abgrenzung zwischen „Aktivleistungen“ und „Passivleistungen“ helfen. Daher gibt es guten Grund, sich den Ausführungen zum Arbeitgeberbegriff im OECD-Kommentar 2010 näher zu widmen.

2. OECD-Kommentar 2010 zum Arbeitgeberbegriff

Im Jahr 2010 wurden dem OECD-Kommentar zahlreiche neue Ausführungen zum abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff hinzugefügt. Dem Kommentar zufolge soll für die Arbeitgeberbereitschaft das innerstaatliche Recht ausschlaggebend sein, wobei zwangsläufig entstehende Qualifikationskonflikte durch Art 23 OECD-MA gelöst werden sollen.¹⁶⁾ Damit wäre im Ergebnis der Ansässigkeitsstaat verpflichtet, der innerstaatlichen Bedeutung im Quellenstaat zu folgen, welche formaler oder wirtschaftlicher geprägt sein kann. 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 anerkennt.¹⁷⁾ Dabei ist der internationale Arbeitnehmerverleih an sich noch kein „Missbrauchsfall“, denn in diesem Zusam-

menhang wird vorgeschlagen, eine eigene bilaterale Ausschlussklausel zu vereinbaren.¹⁸⁾ Zudem nennt der Kommentar zahlreiche abkommensautonome Arbeitgebermerkmale (objektive Kriterien).¹⁹⁾ 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 Arbeitgeber.²⁰⁾ 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 OECD-MA verwendete Ausdruck „Arbeitgeber“ nach dem innerstaatlichen Recht auszulegen sein. Andererseits soll aber das innerstaatliche Recht einer „abkommensautonomen Prüfung“ unterzogen werden. Dieser Kompromisslösung ist jedoch der VwGH nicht gefolgt. Vielmehr hat der Gerichtshof den Arbeitgeberbegriff allein abkommensautonom ausgelegt. Immerhin wurde das für den Ausgangsfall maßgebende DBA-CSSR²¹⁾ im Jahr 1978 abgeschlossen und ist im darauffolgenden Jahr in Kraft getreten. Zu dieser Zeit waren im OECD-Kommentar keine Ausführungen zum Arbeitgeberbegriff enthalten. Die jüngeren Kommentarfassungen hätten daher dem VwGH bei der Feststellung der damaligen Absichten der Vertragsparteien nicht helfen können. Außerdem scheint der OECD-Kommentar 2010 gerade beim internationalen Arbeitnehmerverleih eine andere Auffassung zu vertreten als noch der OECD-Kommentar 1992. Während zuvor in diesen Fällen der Arbeitgeberbegriff abkommensautonom und wirtschaftlich ausgelegt werden sollte,²²⁾ soll nunmehr doch das innerstaatliche Recht maßgeblich sein, sofern keine eigene bilaterale Ausschlussklausel vereinbart wurde.²³⁾

Doch auch bei Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen 2010 folgen, bleibt zweifelhaft, ob das innerstaatliche Recht relevant sein kann. Es sprechen nämlich gute Gründe dafür, dass der Arbeitgeberbegriff stets abkommensautonom auszulegen ist. Art 15 Abs 2 OECD-MA hat sich durch das 2010er Update nicht geändert. Wortlaut, Sinn und Zweck und die Systematik sind unverändert geblieben. Zudem enthält der OECD-Kommentar 2010 selbst zahlreiche abkommensautonome Kriterien der Arbeitgeberbereitschaft, nämlich in Form der objektiven Kriterien. Wenn sich aber aus dem Abkommenszusammenhang ein autonomer Arbeitgeberbegriff gewinnen lässt, so ist fraglich, warum dieser nicht

18) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.2 f.

19) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.11 ff.

20) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.11.

21) Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1979/34, 30. 1. 1979; vgl auch Notenwechsel zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge, BGBl 1994/1046, 28. 12. 1994.

22) OECD-Kommentar 1992 Art 15 Rn 8.

23) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.2 f.

13) Jirousek/Loukota, ÖStZ 2013, 436 f.

14) So im Ergebnis auch Pinetz/Zeiler, SWI 2014, 18 ff.

15) Jirousek/Loukota, ÖStZ 2013, 437.

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

17) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.8 f.

stets für abkommensrechtliche Zwecke herangezogen werden sollte.²⁴⁾

Was lässt sich nun aus dem OECD-Kommentar 2010 für die Abgrenzung zwischen „Aktivleistungen“ und „Passivleistungen“ gewinnen? *Heinz Jirousek* und *Helmut Loukota* verweisen auf die Beispiele 1, 2 und 6 („Aktivleistungen“) sowie 3, 4 und 5 („Passivleistungen“).²⁵⁾ Interessant ist an diesen Beispielen insbesondere das Beispiel 4, das sich mit dem Grenzfall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung auseinandersetzt.²⁶⁾

Gco, eine in Staat G ansässige Gesellschaft, betreibt ein Unternehmen, das hoch spezialisierte Arbeitskräfte für den kurzzeitigen Bedarf bereitstellt. Hco, eine in Staat H ansässige Gesellschaft, erbringt Ingenieurleistungen im Zusammenhang mit Bauausführungen. Um ein Projekt in Staat H abzuschließen, benötigt Hco einen Ingenieur für einen Zeitraum von fünf Monaten. Hco kontaktiert hierfür Gco. Gco wirbt X an, einen in Staat X ansässigen Ingenieur, und stellt ihn für eine Dauer von fünf Monaten an. Auf Grundlage einer gesonderten Vereinbarung zwischen Gco und Hco überlässt Gco für diesen Zeitraum die Leistungen von X der Hco. Gemäß den Vereinbarungen wird Gco die Vergütungen, Sozialabgaben, Reisekosten sowie anderen Vorteile und Kosten aus dem Arbeitsverhältnis mit X zahlen.

In diesem Fall erbringt X Ingenieurleistungen, während Gco ein Unternehmen betreibt, das Personal für den kurzzeitigen Bedarf bereitstellt. Ihrem Wesen nach sind die von X erbrachten Leistungen kein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit des formalen Arbeitgebers. Allerdings sind die Leistungen ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit von Hco, einem Ingenieurbüro. Im Lichte der objektiven Kriterien²⁷⁾ kann Staat H daher erachten, dass ... in Bezug auf die Vergütungen für die Leistungen, die der Ingenieur in Staat H erbringt, die Ausnahme nach Art 15 Abs 2 nicht anwendbar ist.

Damit bietet der OECD-Kommentar 2010 für eine schwierige Abgrenzungsfrage eine einfache Lösung: Das Wesen der erbrachten Leistungen ist für den Kommentar ein bedeutender Umstand für die Arbeitgeberbereitschaft, denn folgerichtig kann angenommen werden, dass ein Arbeitnehmer Leistungen erbringt, die für den Arbeitgeber ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit sind. Bei der Frage, was unter diesem Kriterium zu verstehen ist, stellt der Kommentar vor allem darauf ab, welches Unternehmen die Verantwortung oder das Risiko für die Ergebnisse trägt, die durch die Tätigkeit der natürlichen Person erzielt werden.²⁸⁾ Bei näherer Betrachtung bleibt die-

ses Kriterium aber unscharf: Im Beispiel 3²⁹⁾ soll das Kriterium „wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit“ für die Arbeitgeberbereitschaft ausschlaggebend sein, wenn beide involvierten Unternehmen ein Hotel betreiben und der Arbeitnehmer in einem dieser Hotels eingesetzt wird. Im Beispiel 5³⁰⁾ soll dieses Kriterium aber zu keinen eindeutigen Ergebnissen führen, wenn beide involvierten Unternehmen projektbezogen Ingenieurleistungen erbringen und der Arbeitnehmer bei einem dieser Projekte eingesetzt wird. Im Beispiel 3 wird zwar gar nicht näher erläutert, wer die Verantwortung oder das Risiko für die Ergebnisse trägt, die durch die Arbeitnehmertätigkeit erzielt werden, und dennoch wird auf das Kriterium „wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit“ abgestellt. Im Beispiel 5 wird das Kriterium „wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit“ mit keinem Wort erwähnt, doch es werden andere Arbeitgeberfunktionen näher analysiert, darunter die Frage, wer die Verantwortung für die Ergebnisse trägt, die durch die Arbeitnehmertätigkeit erzielt werden. Aus dem oben zitierten Beispiel 4 ergibt sich schließlich, dass bei einem Unternehmen, das hoch spezialisierte Arbeitskräfte für den kurzzeitigen Bedarf bereitstellt, der Beschäftiger der abkommensrechtliche Arbeitgeber sein kann, denn nur für diesen sind die durch die Arbeitskräfte erbrachten Leistungen ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit. Doch wieder können dem Beispiel 4 kaum relevante Arbeitgebermerkmale entnommen werden. So wird nicht einmal erwähnt, in welcher Form (zB kalkulatorisch in einem pauschalen Stundensatz oder womöglich doch nur als durchlaufender Posten?) Gco die Vergütungen, Sozialabgaben, Reisekosten sowie anderen Vorteile und Kosten aus dem Arbeitsverhältnis an Hco weiterverrechnet. Vielmehr müssen zusätzliche Annahmen getroffen werden, um den Sachverhalt – wie vom Kommentar gefordert – „im Lichte der objektiven Kriterien“ beurteilen zu können.

Im Jahr 2013 wurde beim IFA-Kongress in Kopenhagen ein Fallbeispiel zur gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung diskutiert.³¹⁾ Fraglich war dabei ob der Arbeitskräfteüberlasser nach den im OECD-Kommentar 2010 genannten Kriterien seine Arbeitgeberbereitschaft tatsächlich verlieren kann:³²⁾

Gesellschaft R, eine in Staat R ansässige Gesellschaft, betreibt ein Unternehmen, das Fleischer für den kurzzeitigen Bedarf bereitstellt. Gesellschaft W, eine in Staat W ansässige Gesellschaft, betreibt ein Schlachthaus in Staat W. Gesellschaft W schließt mit Gesellschaft R einen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag ab, in dem sich Gesellschaft R verpflichtet, entsprechend ausgebildete Fleischer zu überlassen.

Gesellschaft R:

- *rekrutiert die Fleischer;*
- *schließt die Arbeitsverträge ab und kündigt diese;*
- *zahlt die Vergütungen, Sozialversicherungsabgaben und Reisekosten;*
- *verrechnet Gesellschaft W einen Stundensatz für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden:*
 - *berechnet auf Basis der durchschnittlichen Vergütungen der angestellten Fleischer sowie der anderen Arbeitskosten und verschiedenen Unternehmenskosten,*
 - *mit einem Gewinnaufschlag;*

24) Vgl *Lang*, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (111); *Dziurdz*, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of „Employer“, *British Tax Review* 2013, 95 (103 f); ausführlich *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung 105 ff; vgl aber auch *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013, 436 (mit dem OECD-Update 2010 „ist vorbehaltlos akzeptiert worden, dass aus dem Abkommenszusammenhang eben keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Auslegung des in Art 15 verwendeten Begriffs „Arbeitgeber“ zu gewinnen sind“).

25) *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013, 436.

26) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.22-8.23. Übersetzung durch den Autor ähnlich *Bendlinger*, Ende der 183-tägigen Schonfrist bei der internationalen Arbeitskräftegestellung – Neukommentierung des Arbeitgeberbegriffs im OECD-Musterabkommen, IWB 2004, Fach 10 International Gruppe 2, 1791 (1796 ff); *Bendlinger*, Arbeitnehmerüberlassung im internationalen Steuerrecht, WT 3/2004, 22 (24 ff); *Bendlinger*, Der Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht, ÖStZ 2007, 284 (287); *Bendlinger*, Der Arbeitgeberbegriff im OECD-Musterabkommen 2010, *taxlex* 2010, 344 (347 f); *Bendlinger*, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts² (2011) 132 ff.

27) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.13-8.14.

28) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.13.

29) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.20-8.21.

30) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.24-8.25.

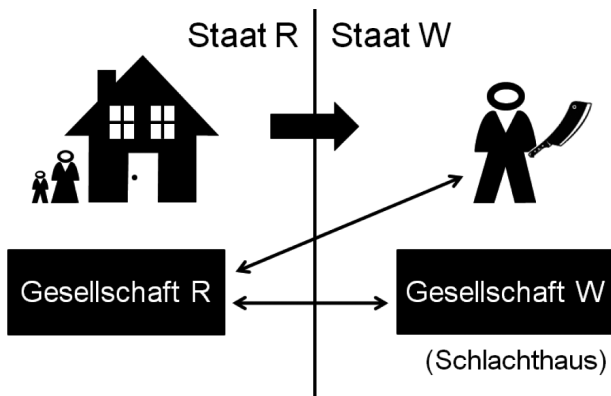
31) Inspiriert von einem Fall beim Obersten Gericht von Dänemark (17. 4. 2012, 257/2010, *Skare Meat Packers*).

32) Vgl dazu auch *Dziurdz/Pötgens*, Cross-Border Short-Term Employment, Bulletin for International Taxation 2014, in Vorbereitung (August-Ausgabe).

- stellt Ersatzpersonal zur Verfügung, wenn ein Fleischer berechtigterweise abgelehnt wird oder (zB aus Krankheitsgründen) nicht zur Arbeit erscheint;
- ist berechtigt, disziplinarische Maßnahmen zu setzen.

Gesellschaft W:

- hat das Recht, einen Fleischer aufgrund unzureichender Qualifikation abzulehnen;
- stellt größtenteils die für die Arbeit benötigten Werkzeuge zur Verfügung;
- hat das Recht, Weisungen zu erteilen, wie die Arbeit vollzogen werden soll;
- trägt die Verantwortung und das Risiko für die Ergebnisse;
- bestimmt die tägliche Arbeit und den Arbeitsplan (doch der Urlaub ist zuvor mit Gesellschaft W abzustimmen).



Nach der „einfachen Lösung“ im OECD-Kommentar und basierend auf den dortigen Beispielen kann Gesellschaft W der abkommensrechtliche Arbeitgeber sein, denn nur für diese Gesellschaft sind die durch die Arbeitskräfte erbrachten Leistungen ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit. Immerhin trägt Gesellschaft W die Verantwortung und das Risiko für die Ergebnisse, die durch die Tätigkeit der überlassenen Fleischer erzielt werden. In der Literatur wird aber zu Recht vertreten, dass das Kriterium „wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit“ nur die Ausgangsbasis ist, um die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereitschaft zu bestimmen.³³⁾ Denn wenn dieses Kriterium auf ein Arbeitsverhältnis hindeutet, das anders ist als die formale Vertragsbeziehung, können – so der OECD-Kommentar 2010 selbst – die folgenden zusätzlichen Umstände relevant sein, um zu bestimmen, ob das tatsächlich der Fall ist:³⁴⁾

- wer hat das Recht, der natürlichen Person Weisungen zu erteilen, wie die Arbeit vollzogen werden soll;
- wer hat die Kontrolle und Verantwortung über die Einrichtung, in der sich die Arbeit vollzieht;
- die Vergütung der natürlichen Person wird durch den formalen Arbeitgeber direkt dem Unternehmen verrechnet, für das die Leistungen erbracht werden;³⁵⁾
- wer stellt der natürlichen Person die Werkzeuge und das Material zur Verfügung, die für die Arbeit benötigt werden;

33) *Avery Jones*, Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model, *Bulletin for International Taxation* 2009, 6 (7); *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 for International Taxation* 2007, 476 (483).

34) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.14.

35) Vgl zu diesem Kriterium OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.15.

- wer bestimmt die Zahl und die Qualifikation der natürlichen Personen, die die Arbeit vollziehen;
- wer ist berechtigt, die natürliche Person auszuwählen, die die Arbeit vollziehen wird, und berechtigt, die hierfür geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen mit der natürlichen Person zu kündigen;
- wer ist berechtigt, in Bezug auf die Arbeit der natürlichen Person disziplinarische Maßnahmen zu setzen;
- wer bestimmt den Urlaub und den Arbeitsplan der natürlichen Person.

Werden all diese im Kommentar genannten objektiven Merkmale der Arbeitgeberbereitschaft gemeinsam gewürdigt, ohne sich im Voraus auf eine bestimmte Gewichtung festzulegen, ist der „Schlachthaus-Fall“ nicht mehr so eindeutig, wie es insbesondere das oben zitierte Beispiel 4 im Kommentar suggerieren möchte. Zunächst verrechnet Gesellschaft R einen Stundensatz für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und berechnet diesen auf Basis der durchschnittlichen Vergütungen aller angestellten Fleischer sowie der anderen Arbeitskosten³⁶⁾ und verschiedenen Unternehmenskosten, zuzüglich Gewinnaufschlag. Es dürfte sich damit nur um eine indirekte Weiterverrechnung der Vergütungen handeln, bei der die individuelle Vergütung nur ein Umstand von vielen Umständen ist, die beim verrechneten Entgelt berücksichtigt werden. Zudem stellt Gesellschaft R Ersatzpersonal zur Verfügung, wenn ein Fleischer berechtigterweise abgelehnt wird oder (zB aus Krankheitsgründen) nicht zur Arbeit erscheint. Das bedeutet auch, dass Gesellschaft R weiterhin die Vergütungen zahlen muss, wenn ein Fleischer erkrankt, ohne aber von Gesellschaft W für diesen Zeitraum ein Entgelt zu erhalten. Falls Gesellschaft R einen Fleischer rekrutiert, bei dem sich erst später dessen unzureichende Qualifikation herausstellt, trägt Gesellschaft R den vergeblich geleisteten Aufwand für die Rekrutierung oder die zusätzlichen Kosten für das Ersatzpersonal, abermals ohne von Gesellschaft W eine Entschädigung zu erhalten. Hieraus lässt sich schließen, dass Gesellschaft R wesentliche Risiken für den Nichtleistungsfall trägt und daher, in bestimmtem Ausmaß, auch das Risiko trägt, dass ein Fleischer überhaupt keine Ergebnisse erzielt. Sollten die Fleischer lediglich für die Dauer der Überlassung angestellt werden, bedeutet das nur, dass weder Gesellschaft R noch Gesellschaft W das Kostenrisiko der auftragsfreien Zeiten trägt; nur der Arbeitnehmer trägt das Risiko der Arbeitslosigkeit. Obwohl Gesellschaft W bei der Frage nach der Qualifikation der Fleischer mitzureden hat und diese auch kontrolliert, rekrutiert letztlich Gesellschaft R die Fleischer und beurteilt dabei, ob der jeweilige Fleischer die benötigte Ausbildung hat. Immerhin hat Gesellschaft R ein Interesse daran, eine ausreichende Qualifikation sicherzustellen, um die eigenen Risiken zu minimieren, und insoweit wird auch Gesellschaft R die Qualifikation der Fleischer bestimmen. Zusätzlich könnte berücksichtigt werden, ob und inwieweit Gesellschaft R nicht nur die Verpflichtung, sondern auch das Recht hat, einen Fleischer durch einen anderen Fleischer zu ersetzen, zB wenn ein Fleischer bei einem anderen Kunden eingesetzt werden soll. Insoweit würde Gesellschaft R den Arbeitsplan und den Arbeitsort der Fleischer bestimmen, und nicht zuletzt muss Gesellschaft R dem Urlaub der Fleischer zustimmen. Vor diesem Hintergrund

36) Insbesondere auch Kosten aus dem Arbeitsverhältnis, die nicht auf die Verleihzeit entfallen (zB Urlaub, Feiertage, Krankheit, auftragsfreie Zeiten).

könnte durchaus vertreten werden, dass Gesellschaft R, der Arbeitskräfteüberlasser, nach den im Kommentar genannten objektiven Kriterien in Wirklichkeit eine „Aktivleistung“ erbringt, also auf jeden Fall der Arbeitgeber für Zwecke der 183-Tage-Regel bleiben *muss*.

Objektive Merkmale	Gesellschaft R	Gesellschaft W
Leistungen sind ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenstätigkeit ³⁷⁾		X
Hauptaugenmerk: Verantwortung oder Risiko für die Ergebnisse		X
Zusätzliche Umstände: ³⁸⁾		
Recht, Weisungen zu erteilen, wie die Arbeit vollzogen werden soll		X
Kontrolle und Verantwortung über die Einrichtung, in der sich die Arbeit vollzieht		X
Weiterverrechnung der Vergütungen (direkt oder indirekt) ... <i>nicht notwendigerweise maßgebend</i> ³⁹⁾	X	
Zurverfügungstellung von Werkzeug und Material, die für die Arbeit benötigt werden		X
Bestimmung der Zahl und Qualifikation der natürlichen Personen, die die Arbeit vollziehen	X	X
Auswahl der natürlichen Person und Kündigung der vertraglichen Vereinbarungen	X	
Berechtigung, in Bezug auf die Arbeit disziplinarische Maßnahmen zu setzen	X	
Bestimmung von Urlaub und Arbeitsplan	X	X
Andere Faktoren?		
Risiko für den Nichtleistungsfall (zB wegen Krankheit, unzureichender Qualifikation)	X	
Sozialversicherungsrechtliche Pflichten	X	
Arbeitsrechtliche Pflichten (zB Arbeitspausen, Elternzeit) ⁴⁰⁾	X	X

Insgesamt sind die im OECD-Kommentar 2010 angeführten Beispiele vom Sachverhalt her denkbar knapp. Ebenso vereinfacht fällt die rechtliche Beurteilung aus. Im konkreten Einzelfall können daher Unklarheiten oder schwierige Abgrenzungsfragen auftreten, die sich nur in einer Gesamtbetrachtung aller relevanten Arbeitgebermerkmale lösen lassen. Hierfür bietet der Kommentar zahlreiche abkommensautonome Arbeitgebermerkmale an, anhand derer sich die Arbeitgeberbereitschaft bestimmen lässt. In Fällen der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung ist es dabei denkbar, dass der Überlasser (Verleiher) weiterhin der Arbeitgeber für Zwecke der 183-Tage-Regel bleibt, wenn dieser die abkommensautonom gewonnenen Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt. Dieses Ergebnis kann dann damit umschrieben werden, dass der Überlasser eine „Aktivleistung“ oder eine eigenständige Dienstleistung gegenüber dem Beschäftigten (Entleiher) erbringt, oder dass die Vergütungen der überlassenen Arbeitskräfte vom Beschäftigten nur als Preisbestandteil von bezogenen Dienstleistungen getragen werden. Entscheidend für

37) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.13.
 38) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.14.
 39) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.15.
 40) Diese Faktoren hängen auch von den arbeitsrechtlichen Pflichten und Rechten in Staat W und damit von der dortigen Rechtslage ab, zB nach wessen Betrieb sich die Arbeitspausen richten.

diese Einordnung sind und bleiben aber die ausgeübten Arbeitgeberfunktionen. Die Art der Weiterverrechnung der Vergütungen („direkt“ oder „indirekt“) kann dabei Indizwirkung haben, ob eigenständige Produkte oder Dienstleistungen erbracht werden und wer zB das Risiko für den Nichtleistungsfall trägt. In anderen Fällen der Arbeitskräfteüberlassung kann es hingegen sein, dass der Beschäftigte als Arbeitgeber zu sehen ist, eben weil dieser im Einzelfall die abkommensautonom gewonnenen Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt. Hier kann dann von einer „Passivleistung“ gesprochen werden, bei der der Überlasser in Wirklichkeit nur Arbeitskräfte vermittelt oder Zahlstelle ist, oder davon, dass der Beschäftigte die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt und diese beim Überlasser nur ein durchlaufender Posten sind. Entscheidend für diese Einordnung sind und bleiben aber wieder die ausgeübten Arbeitgeberfunktionen. Nichts anderes kann bei verbundenen Unternehmen gelten, wenn Arbeitnehmer konzernintern entsandt werden. Auch in diesen Fällen ist die Unterscheidung zwischen „Aktivleistungen“ und „Passivleistungen“ anhand der abkommensautonom gewonnenen Arbeitgeberfunktionen zu treffen und wer diese vorwiegend ausübt. Obwohl die Art der Weiterverrechnung der Vergütungen abermals Indizwirkung haben kann, muss zwischen verbundenen Unternehmen untersucht werden, ob die Weiterverrechnung fremdüblich war. Hierfür sind aber wiederum die ausgeübten Funktionen – und insbesondere die Arbeitgeberfunktionen – relevant. Anhand dieser Funktionen muss entschieden werden, welche Gesellschaft nur Zahlstelle, Arbeitskräftevermittler oder doch Arbeitgeber war, und welche Entgelte für welche Leistungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anzusetzen sind.

3. BFH-Rechtsprechung zum Arbeitgeberbegriff

Im Erkenntnis zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht verweist der VwGH auf das BFH-Urteil vom 23. Februar 2005, I R 46/03.⁴¹⁾ Der BFH hat wiederholt ausgesprochen, dass Arbeitgeber nach Art 15 Abs 2 lit b und c OECD-MA nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt. Wie sich aus dem genannten Urteil ergibt, begnügt sich der BFH dabei aber nicht allein mit einer Zahlung oder Weiterverrechnung. Der abkommensrechtliche Arbeitgeber muss die Vergütung für die *ihm* geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich tragen.⁴²⁾ 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]“.⁴³⁾ 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

41) BFH 23. 2. 2005, I R 46/03, BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547. Vgl dazu auch Dziurdz, IStR 2013, 943 f.
 42) Vgl auch BFH 21. 8. 1985, I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4; BFH 29. 1. 1986, I R 109/85, BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442; BFH 15. 3. 2000, I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238; BFH 4. 9. 2002, I R 21/01, BFHE 200, 265, BStBl II 2003, 306; BFH 18. 12. 2002, I R 96/01, BFH/NV 2003, 1152.
 43) Vgl auch BFH 21. 8. 1985, I R 63/80.

das aufnehmende dem entsendenden Unternehmen den gezahlten Arbeitslohn anteilig ersetzt, sind beide Unternehmen abkommensrechtlich „Arbeitgeber“.⁴⁴⁾ Dem BFH zufolge soll es aber auch darauf ankommen, „in wessen Interesse und auf wessen Betreiben die Entsendung erfolgt“.⁴⁵⁾ Schließlich kann das aufnehmende Unternehmen nur dann abkommensrechtlicher Arbeitgeber sein, „wenn der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf ... eingebunden und dessen Weisungen unterworfen ist“.⁴⁶⁾ 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.

Zur Frage der abkommensrechtlichen Arbeitgeberberei- genschaft bei der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung hat sich der BFH zudem im Urteil vom 18. 12. 2002, I R 96/01 näher geäußert.⁴⁷⁾ Dabei ging es um eine in Irland ansässige Kapitalgesellschaft, die in Deutschland als Verleiherin von Arbeitskräften auftrat, ohne aber eine Betriebsstätte zu unterhalten. Die überlassenen Arbeitnehmer waren in Irland ansässig und hielten sich in Deutschland nur kurzfristig auf. Daher war für die Besteuerung der Vergütungen aus unselbständiger Arbeit entscheidend, wer der abkommensrechtliche Arbeitgeber war, die irische Verleiherin oder aber die deutschen Entleiher, in deren Unternehmen die Arbeitnehmer tätig waren. Zunächst verweist der BFH darauf, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeber sich danach bestimmt, wer „die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt“. Dies trifft für den BFH allein auf die irische Verleiherin zu. „Dass diese als Arbeitnehmerverleiherin die an die Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen an ihren Auftraggeber weiterbelastet, steht dem nicht entgegen“, insbesondere weil es sich bei der Weiterbelastung um keine durchlaufenden Posten handelt. Anschließend widmet sich der BFH den im OECD-Kommentar 1992 aufgestellten Kriterien, nach denen beim internationalen Arbeitnehmerverleih der Entleiher als Arbeitgeber zu sehen ist.⁴⁸⁾ Für den BFH ist jedoch eine Einzelfallprüfung erforderlich, ob die Arbeitgeberfunktionen tatsächlich eher vom Entleiher als vom Verleiher ausgeübt werden. Es kann im OECD-Kommentar 1992 nicht darum gehen, „den Begriff des Arbeitnehmerverleihers in seiner spezifischen Funktion als ‚dienstleistender‘ wirtschaftlicher Arbeitgeber auszuhöhlen und leer laufen zu lassen“, vor allem wenn „es sich nicht um einen rechtsmissbräuchlichen, sondern um einen ordnungsmäßigen, alle einschlägigen Regelungen beachtenden internationalen Arbeitnehmerverleih handelt.“ Ferner führt der BFH an, warum im gegenständlichen Fall die Arbeitgeberfunktionen eher vom Verleiher als vom Entleiher ausgeübt wurden: Das Weisungsrecht lag zwar beim Entleiher und die Arbeitnehmer wurden nach Maßgabe der beim Entleiher geleisteten Arbeitsstunden sowie dem im Einzelnen dafür festgelegten Stundensatz vergütet. Das Letztentscheidungsrecht über die Einsätze und deren Umfang (zB bei Über- oder Mehrarbeitsstunden) oblag jedoch dem Verleiher. Dieser stellte dem Entleiher auch die (wöchentlichen) Rechnungen aus und war unter bestimmten Voraussetzungen vertraglich verpflichtet, den zunächst entliehenen Arbeitnehmer

austauschen zu müssen. Andererseits stand dem Verleiher das jederzeitige Recht zu, den Arbeitnehmer abzurufen und diesen durch einen anderen geeigneten Arbeitnehmer zu ersetzen. Der Arbeitnehmer war insoweit also „Gegenstand“ der von dem Verleiher zu erbringenden Dienstleistung und stand als solcher nicht in einer vertraglichen personalen Beziehung zum Entleiher. Der Verleiher bestimmte auch die konkreten Arbeiten, mit denen die Arbeitnehmer beschäftigt werden durften, und verbot dem Entleiher, ihn darüber hinaus zu anderen Arbeiten einzusetzen. Der Entleiher war lediglich berechtigt, dem Arbeitnehmer im Rahmen der ihm übertragenen Arbeiten wegen der konkreten Arbeitsausführung (also das „Wie“ der Arbeiten) Weisungen zu erteilen und die Arbeitsausführung „vor Ort“ zu überwachen. Schließlich zahlte der Verleiher auch die Arbeitslöhne an die Arbeitnehmer aus. Aus all diesen Gründen war somit für den BFH der Verleiher jene Person, die den Arbeitslohn für die ihr geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich getragen hatte, und daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber.

Zwar kann man das BFH-Urteil auch vor jenem Hintergrund sehen, dass sich die Ausführungen im OECD-Kommentar 1992 noch vorwiegend auf „Steuerungsfälle“ bezogen und daher denkbar schnell den Entleiher zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber kürten. Daher wurden die damaligen abkommensautonomen Merkmale der Arbeitgeberberei- genschaft nur als ein „Negativkatalog“ gesehen, anhand derer sichergestellt werden konnte, unter welchen Voraussetzungen der Entleiher jedenfalls nicht als Arbeitgeber anzusehen wäre.⁴⁹⁾ Eine gewisse „Abwehrhaltung“ gegenüber den Aussagen im OECD-Kommentar 1992 ist daher nachvollziehbar. Kernaussage blieb im OECD-Kommentar 1992 jedoch, dass der Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht abkommensautonomen Wertungen unterliegt, und es war nicht ersichtlich, warum dieser abkommensautonomen Auslegung nur in „Steuerungsfällen“ zu folgen wäre, oder welche Fälle überhaupt von diesem „Missbrauchsverdacht“ erfasst wären.⁵⁰⁾ Im OECD-Kommentar 2010 sind die objektiven Merkmale der Arbeitgeberberei- genschaft deutlich differenzierter und detaillierter gefasst. Doch auf die Stoßrichtung der BFH-Rechtsprechung dürfte das keinen Einfluss haben. Der BFH hat dem Ausdruck „Arbeitgeber“ in Art 15 Abs 2 lit b und c OECD-MA eine abkommensautonome Bedeutung beigemessen, das dabei für ihn relevante Kriterium „wer hat die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich getragen“ im Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung näher bestimmt und hierfür zahlreiche Arbeitgeberfunktionen berücksichtigt und gewürdigt. Wortlaut, Sinn und Zweck und die Systematik der 183-Tage-Regel sind seitdem unverändert geblieben. Wie schließlich der beim IFA-Kongress diskutierte „Schlachthaus-Fall“ zeigt, kann die BFH-Auffassung zur Arbeitgeberberei- genschaft bei der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung durchaus mit den im OECD-Kommentar 2010 genannten objektiven Merkmalen vereinbart werden, auch wenn der Kommentar zu pauschalen Lösungen verleiten will.

4. Betriebsstättenrisiko nur für den wirtschaftlichen Arbeitgeber

Beim internationalen Arbeitnehmerverleih geht es vielfach darum, eine Besteuerung der Vergütungen der Arbeitnehmer

44) Vgl aber zur Frage, ob eine unselbständige Arbeit auch für mehrere abkommensrechtliche Arbeitgeber ausgeübt werden kann, *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung 122 ff.

45) Kritisch *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung 137 f.

46) Vgl auch BFH 15. 3. 2000, I R 28/99.

47) BFH 18. 12. 2002, I R 96/01, BFH/NV 2003, 1152. Vgl auch BFH 4. 9. 2002, I R 21/01.

48) OECD-Kommentar 1992 Art 15 Rn 8.

49) Vgl *Tumpell/Stangl*, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 107 (114 f).

50) Vgl *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung 152 ff mwN.

im Quellenstaat zu vermeiden, entweder um dort übermäßige Verwaltungsbelastungen durch Veranlagungs- oder Abzugspflichten zu vermeiden oder weil das Steuerniveau dort höher ist als im Ansässigkeitsstaat. Somit wird von den Steuerpflichtigen bezweckt, den nicht im Quellenstaat ansässigen Überlasser, also den formalen Arbeitgeber, zugleich als den abkommensrechtlichen Arbeitgeber zu sehen, damit bei kurzfristigen Arbeitskräfteüberlassungen alle Voraussetzungen nach Art 15 Abs 2 OECD-MA erfüllt sind und die 183-Tage-Regel eine Besteuerung im Quellenstaat verhindert. Nicht nur, aber vor allem in Fällen der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung oder -entsendung kann jedoch das Gegenteil gewünscht sein, nämlich einem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff zu folgen. Dadurch soll die aufnehmende Gesellschaft, der Beschäftigte, als abkommensrechtlicher Arbeitgeber gesehen werden und die Anwendung der 183-Tage-Regel nicht möglich sein. Wenn nämlich die aufnehmende Gesellschaft der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist, vermindert sich das Risiko, dass derselbe Arbeitnehmer für die entsendende Gesellschaft eine Betriebsstätte im Quellenstaat begründet. In diesen Fällen kann nämlich nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die entsendende Gesellschaft durch den Arbeitnehmer eine eigene Unternehmenstätigkeit im Quellenstaat ausübt. Vielmehr ist der Arbeitnehmer abkommensrechtlich nur noch für die aufnehmende Gesellschaft tätig und übt nur deren Unternehmenstätigkeit aus. Art 5 Abs 1 OECD-MA würde jedoch erfordern, dass die *entsendende* Gesellschaft eine Unternehmenstätigkeit ganz oder teilweise durch eine feste Geschäftseinrichtung ausübt.

Wechselt die Arbeitgeberbereiensechaft in den Quellenstaat, wird das Betriebsstättenrisiko minimiert, und zwar auch dann, wenn der Arbeitnehmer sich länger als 183 Tage im Quellenstaat aufhält und die Voraussetzungen für die Anwendung der 183-Tage-Regel schon aufgrund von Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA nicht erfüllt sind. Obwohl in diesem Fall die 183-Tage-Regel unabhängig von der Arbeitgeberbereiensechaft nicht anwendbar ist, kann die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiensechaft für die Frage der Begründung einer Betriebsstätte im Quellenstaat weiterhin eine entscheidende Rolle spielen. Dies wird auch im OECD-Kommentar 2010 so gesehen: Wenn ein Staat Leistungen einer natürlichen Person richtigerweise als Leistungen aus einem Arbeitsverhältnis mit dem Beschäftigte statt aus einem Dienstleistungsvertrag zwischen zwei Unternehmen (Überlasser und Beschäftigte) ansehen kann, sollte der Staat folgerichtig auch anerkennen, dass die natürliche Person nicht die Unternehmenstätigkeit des Überlassers betreibt; das könnte zB für die Frage relevant sein, ob der Überlasser eine Betriebsstätte im Quellenstaat hat.⁵¹⁾ Interessanterweise vertritt der Ausschuss für Steuerfragen der OECD in den Diskussionsentwürfen „Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establish-

51) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.11.



Der Autor:

Dr. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Bis Juni 2014 forscht er an einem Projekt des Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (FWF); danach wird er ein Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (APART) antreten. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang und Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota für wertvolle Anregungen und die kritische Diskussion des Manuskripts.

ment) of the OECD Model Tax Convention“ aus 2011⁵²⁾ und „OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)“ aus 2012,⁵³⁾ dass bei der Frage nach der Betriebsstättenbegründung nur auf die objektiven Kriterien der Arbeitgeberbereiensechaft abgestellt werden sollte, dass das innerstaatliche Recht also keine Rolle spielt. Es wird in diesem Zusammenhang nämlich nur auf die objektiven Merkmale der Arbeitgeberbereiensechaft verwiesen, die der OECD-Kommentar 2010 autonom aus dem Abkommen heraus gewinnt.⁵⁴⁾ Im Ergebnis wird dadurch die Bedeutung der abkommensautonomen Interpretation noch gestärkt.

5. Zusammenfassung

Wer der abkommensrechtliche Arbeitgeber für Zwecke der 183-Tage-Regel ist, lässt das VwGH-Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031 weitgehend offen. Zwar stellt der VwGH darauf ab, wer den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt, allein daraus lässt sich aber nur wenig gewinnen. Bei näherer Betrachtung der VwGH- und BFH-Rechtsprechung, aber auch der im OECD-Kommentar 2010 enthaltenen objektiven Merkmale der Arbeitgeberbereiensechaft zeigt sich, dass der Arbeitgeber anhand einer Gesamtbetrachtung aller relevanten Arbeitgebermerkmale bestimmt werden muss. Dabei kann sich herausstellen, dass es sich bei der Arbeitskräfteüberlassung durchaus um eine „Aktivleistung“ handelt, eben weil der Überlasser die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt und daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist. Dem folgt bisher auch der BFH. Sogar mit den Ausführungen im OECD-Kommentar 2010 lässt sich dieses Ergebnis vereinbaren, wenn sämtliche objektiven Merkmale der Arbeitgeberbereiensechaft berücksichtigt werden. Ob der VwGH diesen Weg ebenfalls einschlagen wird, bleibt jedoch offen. So kann insbesondere der Fall, der dem VwGH-Erkenntnis zugrunde lag, sachverhältnismäßig nicht mit jeder gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung gleichgesetzt werden; die aufnehmende Gesellschaft, der Beschäftigte, trug zB das Risiko für den Nichtleistungsfall,⁵⁵⁾ was gerade bei der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung nicht der Fall sein muss. Da der überlassene Arbeitnehmer nur für den abkommensrechtlichen Arbeitgeber eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen kann, kann durch einen Wechsel der Arbeitgeberstellung in den Quellenstaat das Betriebsstättenrisiko für den Arbeitskräfteüberlasser minimiert werden. Somit ist die Arbeitgeberbereiensechaft auch dann von Bedeutung, wenn bei einer langfristigen Überlassung oder Entsendung die 183-Tage-Regel schon aufgrund der Aufenthaltsdauer nicht anwendbar sein kann.

52) OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12. 10. 2011, Rn 36-44 (Thema 7).

53) OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19. 10. 2012, Rn 35-43 (Thema 7).

54) OECD-Kommentar 2010 Art 15 Rn 8.13-8.15.

55) Vgl Bendlinger, SWI 2013, 434; Dziurdz, ISIR 2013, 940 (FN 16).